Códigos electrónicos

Código de Fiscalidad de los Mercados Financieros

Selección y ordenación:
Alfonso Martínez-Echevarría
Catedrático de Derecho Mercantil
Director de la Cátedra de Derecho de los Mercados Financieros
Universidad CEU San Pablo
Socio de Martínez-Echevarría Abogados

Edición actualizada a 9 de abril de 2025

BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO

La última versión de este Código en PDF y ePUB está disponible para su descarga **gratuita** en:
www.boe.es/biblioteca_juridica/

Alertas de actualización en Mi BOE: www.boe.es/mi_boe/

Para adquirir el Código en formato papel: tienda.boe.es

Esta obra está sujeta a licencia Creative Commons de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional, (CC BY-NC-ND 4.0).

© Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado
NIPO (PDF): 786-17-092-3
NIPO (Papel): 786-17-091-8
NIPO (ePUB): 786-17-093-9
ISBN: 978-84-340-2423-6
Depósito Legal: M-24026-2017

Catálogo de Publicaciones de la Administración General del Estado
cpage.mpr.gob.es

Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado
Avenida de Manoteras, 54
28050 MADRID
www.boe.es

SUMARIO

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA Y REGLAMENTOS

§ 1. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria 1

§ 2. 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 172

§ 3. Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación 346

§ 4. Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario 420

§ 5. Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa 443

§ 6. Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación 482

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

§ 7. 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 499

§ 8. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero 676

III. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

§ 9. Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes 782

§ 10. Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes 820

§ 11. Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa 839

IV. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

§ 12. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades 866

§ 13. Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades 1033

V. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

§ 14. Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio 1091

§ 15. Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio 1107

VI. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

§ 16. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 1112

§ 17. Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 1135

VII. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

§ 18. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 1179

§ 19. Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 1210

VIII. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

§ 20. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido 1251

§ 21. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria 1410

IX. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

§ 22. Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras 1503

§ 23. Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias 1512

§ 24. Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 604 "Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación 1526

ÍNDICE SISTEMÁTICO

I. LEY GENERAL TRIBUTARIA Y REGLAMENTOS

§ 1. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria . . . 1

Preámbulo . . . 1
TÍTULO I. Disposiciones generales del ordenamiento tributario . . . 10
CAPÍTULO I. Principios generales . . . 10
CAPÍTULO II. Normas tributarias . . . 12
Sección 1.ª Fuentes normativas . . . 12
Sección 2.ª Aplicación de las normas tributarias . . . 13
Sección 3.ª Interpretación, calificación e integración . . . 14
TÍTULO II. Los tributos . . . 15
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 15
Sección 1.ª La relación jurídico-tributaria . . . 15
Sección 2.ª Las obligaciones tributarias . . . 15
Subsección 1.ª La obligación tributaria principal . . . 15
Subsección 2.ª La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta . . . 16
Subsección 3.ª Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo . . . 16
Subsección 4.ª Las obligaciones tributarias accesorias . . . 16
Subsección 5.ª Las obligaciones tributarias formales . . . 19
Subsección 6.ª Obligaciones tributarias en el marco de la asistencia mutua . . . 20
Sección 3.ª Las obligaciones y deberes de la Administración tributaria . . . 20
Sección 4.ª Los derechos y garantías de los obligados tributarios . . . 21
CAPÍTULO II. Obligados tributarios . . . 23
Sección 1.ª Clases de obligados tributarios . . . 23
Sección 2.ª Sucesores . . . 24
Sección 3.ª Responsables tributarios . . . 25
Sección 4.ª La capacidad de obrar en el orden tributario . . . 29
Sección 5.ª El domicilio fiscal . . . 30
CAPÍTULO III. Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta . . . 31
CAPÍTULO IV. La deuda tributaria . . . 33
Sección 1.ª Disposiciones generales . . . 33
Sección 2.ª El pago . . . 34
Sección 3.ª La prescripción . . . 36
Sección 4.ª Otras formas de extinción de la deuda tributaria . . . 40
Sección 5.ª Garantías de la deuda tributaria . . . 41
TÍTULO III. La aplicación de los tributos . . . 45
CAPÍTULO I. Principios generales . . . 45
Sección 1.ª Procedimientos tributarios . . . 45
Sección 2.ª Información y asistencia a los obligados tributarios . . . 45
Sección 3.ª Colaboración social en la aplicación de los tributos . . . 48
Sección 4.ª Tecnologías informáticas y telemáticas . . . 53
CAPÍTULO II. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios . . . 54
Sección 1.ª Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria . . . 54
Subsección 1.ª Fases de los procedimientos tributarios . . . 54
Subsección 2.ª Liquidaciones tributarias . . . 56
Subsección 3.ª Obligación de resolver y plazos de resolución . . . 57
Sección 2.ª Prueba . . . 58
Sección 3.ª Notificaciones . . . 59
Sección 4.ª Entrada en el domicilio de los obligados tributarios . . . 60
Sección 5.ª Denuncia pública . . . 61
Sección 6.ª Potestades y funciones de comprobación e investigación . . . 61

CAPÍTULO III. Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria. . . . 62
Sección 1.ª Disposiciones generales . . . 62
Sección 2.ª Procedimientos de gestión tributaria . . . 64
Subsección 1.ª Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos. . . . 64
Subsección 2.ª Procedimiento iniciado mediante declaración . . . 65
Subsección 3.ª Procedimiento de verificación de datos . . . 66
Subsección 4.ª Procedimiento de comprobación de valores . . . 67
Subsección 5.ª Procedimiento de comprobación limitada . . . 69
CAPÍTULO IV. Actuaciones y procedimiento de inspección . . . 71
Sección 1.ª Disposiciones generales . . . 71
Subsección 1.ª Funciones y facultades . . . 71
Subsección 2.ª Documentación de las actuaciones de la inspección . . . 72
Sección 2.ª Procedimiento de inspección . . . 72
Subsección 1.ª Normas generales . . . 72
Subsección 2.ª Iniciación y desarrollo . . . 73
Subsección 3.ª Terminación de las actuaciones inspectoras . . . 77
Subsección 4.ª Disposiciones especiales . . . 79
CAPÍTULO V. Actuaciones y procedimiento de recaudación . . . 81
Sección 1.ª Disposiciones generales . . . 81
Sección 2.ª Procedimiento de apremio . . . 82
Subsección 1.ª Normas generales . . . 82
Subsección 2.ª Iniciación y desarrollo del procedimiento de apremio . . . 84
Subsección 3.ª Terminación del procedimiento de apremio . . . 87
Sección 3.ª Procedimiento frente a responsables y sucesores . . . 87
Subsección 1.ª Procedimiento frente a los responsables . . . 87
Subsección 2.ª Procedimiento frente a los sucesores . . . 88
CAPÍTULO VI. Asistencia mutua . . . 89
Sección 1.ª Introducción . . . 89
Sección 2.ª Normas comunes . . . 89
Sección 3.ª Asistencia en la recaudación . . . 91
TÍTULO IV. La potestad sancionadora . . . 93
CAPÍTULO I. Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria . . . 93
CAPÍTULO II. Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias . . . 94
Sección 1.ª Sujetos responsables de las infracciones y sanciones tributarias . . . 94
Sección 2.ª Concepto y clases de infracciones y sanciones tributarias . . . 95
Sección 3.ª Cuantificación de las sanciones tributarias pecuniarias . . . 97
Sección 4.ª Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones y de las sanciones tributarias . . . 99
CAPÍTULO III. Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias . . . 99
CAPÍTULO IV. Procedimiento sancionador en materia tributaria . . . 112
TÍTULO V. Revisión en vía administrativa . . . 115
CAPÍTULO I. Normas comunes . . . 115
CAPÍTULO II. Procedimientos especiales de revisión . . . 116
Sección 1.ª Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho . . . 116
Sección 2.ª Declaración de lesividad de actos anulables . . . 117
Sección 3.ª Revocación . . . 117
Sección 4.ª Rectificación de errores . . . 118
Sección 5.ª Devolución de ingresos indebidos . . . 118
CAPÍTULO III. Recurso de reposición . . . 119
CAPÍTULO IV. Reclamaciones económico-administrativas . . . 121
Sección 1.ª Disposiciones generales . . . 121
Subsección 1.ª Ámbito de las reclamaciones económico-administrativas . . . 121
Subsección 2.ª Organización y competencias . . . 122
Subsección 3.ª Interesados . . . 125
Subsección 4.ª Suspensión . . . 126
Sección 2.ª Procedimiento general económico-administrativo . . . 128
Subsección 1.ª Procedimiento en única o primera instancia . . . 128
Subsección 2.ª Recursos en vía económico-administrativa . . . 132
Sección 3.ª Procedimiento abreviado . . . 136
Sección 4.ª Recurso contencioso-administrativo . . . 137
TÍTULO VI. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública. . . . 137
TÍTULO VII. Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario . . . 143
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 143
CAPÍTULO II. Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación . . . 145

CAPÍTULO III. Procedimiento de recuperación en otros supuestos . . . 146
Disposiciones adicionales . . . 147
Disposiciones transitorias . . . 161
Disposiciones derogatorias . . . 163
Disposiciones finales . . . 163

§ 2. 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 . . . 172

Preámbulo . . . 172
Artículos . . . 179
Disposiciones adicionales . . . 180
Disposiciones transitorias . . . 187
Disposiciones derogatorias . . . 187
Disposiciones finales . . . 188
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 . . . 190
TÍTULO I. Disposiciones generales. . . . 190
TÍTULO II. Las obligaciones tributarias formales . . . 190
CAPÍTULO I. Las obligaciones censales. . . . 190
Sección 1.ª Los censos tributarios . . . 190
Sección 2.ª Los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado . . . 191
Subsección 1.ª Contenido de los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado . . . 191
Subsección 2.ª Las declaraciones censales en el ámbito de competencias del Estado . . . 196
Subsección 3.ª Actuaciones de gestión censal en el ámbito de competencias del Estado . . . 204
CAPÍTULO II. Obligaciones relativas al domicilio fiscal. . . . 205
CAPÍTULO III. Obligaciones relativas al número de identificación fiscal . . . 205
Sección 1.ª Normas generales . . . 205
Sección 2.ª Asignación del número de identificación fiscal a las personas físicas . . . 206
Sección 3.ª Asignación del número de identificación fiscal a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica . . . 207
Sección 4.ª Especialidades del número de identificación fiscal de los empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido . . . 209
Sección 5.ª Utilización del número de identificación fiscal . . . 210
CAPÍTULO IV. Obligaciones relativas a los libros registros fiscales . . . 213
CAPÍTULO V. Obligaciones de información . . . 214
Sección 1.ª Disposiciones generales . . . 214
Sección 2.ª Obligaciones de presentar declaraciones informativas . . . 215
Subsección 1.ª Obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas . . . 215
Subsección 2.ª Obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro . . . 221
Subsección 3.ª Obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros . . . 221
Subsección 4.ª Obligaciones de información respecto de determinadas operaciones con Deuda Pública del Estado, participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda. . . . 236
Subsección 5.ª Obligaciones de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal 238
Subsección 6.ª Otras obligaciones de información . . . 248
Sección 3.ª Requerimientos individualizados para la obtención de información. . . . 255
Sección 4.ª Transmisión de datos con trascendencia tributaria por la Administración tributaria . . . 257
TÍTULO III. Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos . . . 257
CAPÍTULO I. Órganos y competencias . . . 257
CAPÍTULO II. Principios generales de la aplicación de los tributos . . . 259
Sección 1.ª Información y asistencia a los obligados tributarios . . . 259
Subsección 1.ª Actuaciones de información tributaria . . . 259
Subsección 2.ª Consultas tributarias escritas . . . 260
Subsección 3.ª Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles . . . 262
Subsección 4.ª Emisión de certificados tributarios . . . 262
Subsección 5.ª Actuaciones de asistencia tributaria . . . 265
Sección 2.ª La colaboración social en la aplicación de los tributos . . . 266
Sección 3.ª Utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las actuaciones y procedimientos tributarios . . . 267
CAPÍTULO III. Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios . . . 269
Sección 1.ª Especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria . . . 269
Subsección 1.ª Iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios . . . 269
Subsección 2.ª Tramitación de las actuaciones y procedimientos tributarios . . . 271

Subsección 3.ª Documentación de las actuaciones y procedimientos tributarios . . . 273
Subsección 4.ª Terminación de las actuaciones y procedimientos tributarios . . . 275
Sección 2.ª Intervención de los obligados en las actuaciones y procedimientos tributarios . . . 279
Subsección 1.ª Personas con las que deben entenderse las actuaciones administrativas . . . 279
Subsección 2.ª La representación en los procedimientos tributarios . . . 281
Sección 3.ª El domicilio fiscal . . . 283
Sección 4.ª Las notificaciones en materia tributaria . . . 283
TÍTULO IV. Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria . . . 285
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 285
CAPÍTULO II. Procedimientos de gestión tributaria . . . 287
Sección 1.ª Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos . . . 287
Sección 2.ª Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución . . . 288
Subsección 1.ª Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones . . . 288
Subsección 2.ª Procedimiento para la rectificación de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución . . . 291
Sección 3.ª Procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias . . . 291
Sección 4.ª Procedimiento iniciado mediante declaración . . . 292
Sección 5.ª Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado . . . 294
Sección 6.ª La cuenta corriente tributaria . . . 295
Subsección 1.ª Disposiciones generales . . . 295
Subsección 2.ª Procedimiento para la inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria . . . 297
Subsección 3.ª Efectos y finalización del sistema de cuenta corriente tributaria . . . 298
Sección 7.ª Actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales . . . 299
Subsección 1.ª Actuaciones y procedimientos de comprobación censal . . . 299
Subsección 2.ª Actuaciones de comprobación del domicilio fiscal . . . 303
Subsección 3.ª Actuaciones de control de presentación de declaraciones . . . 304
Subsección 4.ª Actuaciones de control de otras obligaciones formales . . . 305
Sección 8.ª Procedimiento de verificación de datos . . . 306
Sección 9.ª Procedimiento de comprobación de valores . . . 306
Subsección 1.ª La comprobación de valores . . . 306
Subsección 2.ª Procedimiento de comprobación de valores . . . 308
Subsección 3.ª Tasación pericial contradictoria . . . 308
Sección 10.ª Procedimiento de comprobación limitada . . . 310
TÍTULO V. Actuaciones y procedimiento de inspección . . . 312
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 312
Sección 1.ª Funciones de la inspección de los tributos . . . 312
Sección 2.ª Planificación de las actuaciones inspectoras . . . 313
Sección 3.ª Facultades de la inspección de los tributos . . . 314
Sección 4.ª Lugar de las actuaciones inspectoras . . . 316
Sección 5.ª Documentación de las actuaciones inspectoras . . . 317
CAPÍTULO II. Procedimiento de inspección . . . 318
Sección 1.ª Iniciación del procedimiento de inspección . . . 318
Sección 2.ª Tramitación del procedimiento de inspección . . . 319
Sección 3.ª Duración del procedimiento inspector . . . 321
Sección 4.ª Terminación del procedimiento de inspección . . . 321
Subsección 1.ª Actas de inspección . . . 321
Subsección 2.ª Formas de terminación del procedimiento inspector . . . 325
Sección 5.ª Disposiciones especiales del procedimiento inspector . . . 328
CAPÍTULO III. Otras actuaciones inspectoras . . . 332
CAPÍTULO IV. Actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública . . . 332
TÍTULO VI. Actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua . . . 337
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 337
CAPÍTULO II. Normas comunes en asistencia mutua . . . 337
Sección 1.ª Intercambio de información . . . 337
Sección 2.ª Colaboración administrativa en materia de asistencia mutua . . . 338
TÍTULO VII. Procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación . . . 339
Anexo al Reglamento al General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 . . . 344

§ 3. Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación . . . 346

Preámbulo . . . 346
Artículos . . . 350
Disposiciones derogatorias . . . 350
Disposiciones finales . . . 350
REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACIÓN . . . 350
TÍTULO I. Disposiciones generales . . . 350
CAPÍTULO I. La gestión recaudatoria . . . 350
Sección 1.ª Disposiciones generales . . . 350
Sección 2.ª Recaudación de recursos de naturaleza pública por las distintas Administraciones . . . 351
Subsección 1.ª Recaudación por la Hacienda pública estatal y por las entidades de derecho público estatales . . . 351
Subsección 2.ª Recaudación de la Hacienda pública de las comunidades autónomas y de sus organismos autónomos . . . 353
Subsección 3.ª Recaudación de la Hacienda pública de las entidades locales y de sus organismos autónomos . . . 353
Sección 3.ª Entidades que presten el servicio de caja y entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria . . . 354
Sección 4.ª Obtención de información, facultades y adopción de medidas cautelares en la gestión recaudatoria . . . 354
CAPÍTULO II. Ingresos de la gestión recaudatoria . . . 354
Sección 1.ª Ingresos de la gestión recaudatoria en periodo voluntario y periodo ejecutivo . . . 355
Subsección 1.ª Ingresos en la Tesorería de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera . . . 355
Subsección 2.ª Ingresos a través de entidades de crédito que presten el servicio de caja . . . 355
Subsección 3.ª Ingresos a través de entidades colaboradoras en la recaudación . . . 356
Subsección 4.ª Ingresos en las aduanas . . . 359
Subsección 5.ª Ingresos en cuentas restringidas abiertas en entidades de crédito y en cajas de órganos gestores . . . 359
Subsección 6.ª Especialidades del ingreso de deudas recaudadas por organismos autónomos . . . 360
Sección 2.ª Recaudación de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva . . . 361
Sección 3.ª Ingresos en el Tesoro de las cantidades obtenidas en la gestión recaudatoria . . . 361
TÍTULO II. La deuda . . . 363
CAPÍTULO I. Extinción de la deuda . . . 363
Sección 1.ª Pago . . . 363
Subsección 1.ª Normas generales . . . 363
Subsección 2.ª Aplazamiento y fraccionamiento . . . 371
Sección 2.ª Otras formas de extinción . . . 380
Sección 3.ª Baja provisional por insolvencia . . . 383
CAPÍTULO II. Garantías de la deuda . . . 384
TÍTULO III. Recaudación en periodo voluntario y en periodo ejecutivo . . . 385
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 385
CAPÍTULO II. Procedimiento de apremio . . . 386
Sección 1.ª Inicio del procedimiento de apremio . . . 386
Sección 2.ª Desarrollo del procedimiento de apremio . . . 387
Subsección 1.ª Disposiciones generales . . . 387
Subsección 2.ª Ejecución de garantías . . . 388
Subsección 3.ª Normas sobre embargos . . . 389
Subsección 4.ª Normas sobre depósito de los bienes embargados . . . 398
Subsección 5.ª Enajenación de los bienes embargados . . . 399
Subsección 6.ª Adjudicación de bienes y derechos a la Hacienda Pública y actuaciones posteriores a la enajenación . . . 407
Subsección 7.ª Costas del procedimiento de apremio . . . 409
Sección 3.ª Terminación del procedimiento de apremio . . . 410
Sección 4.ª Tercerías . . . 410
Sección 5.ª Actuaciones de la Hacienda pública en procedimientos concursales y en otros procedimientos de ejecución . . . 413
TÍTULO IV. Procedimiento frente a responsables y sucesores . . . 413
CAPÍTULO I. Responsables . . . 413
CAPÍTULO II. Sucesores . . . 416
TÍTULO V. Disposiciones especiales . . . 417
Disposiciones adicionales . . . 418
Disposiciones transitorias . . . 419

§ 4. Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario . . . 420

Preámbulo . . . 420
Artículos . . . 422
Disposiciones transitorias . . . 422
Disposiciones derogatorias . . . 423
Disposiciones finales . . . 424
REGLAMENTO GENERAL DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO . . . 424
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 424
CAPÍTULO II. Las infracciones y sanciones tributarias . . . 424
Sección 1.ª Calificación de las infracciones tributarias . . . 424
Sección 2.ª Cuantificación de las sanciones tributarias . . . 425
Sección 3.ª Normas especiales para determinadas infracciones y sanciones tributarias . . . 426
Subsección 1.ª Cálculo de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria . . . 426
Subsección 2.ª Normas especiales para la delimitación y cuantificación de otras infracciones y sanciones tributarias . . . 429
CAPÍTULO III. Procedimiento sancionador . . . 434
Sección 1.ª Disposiciones generales . . . 434
Sección 2.ª Tramitación separada del procedimiento sancionador . . . 435
Sección 3.ª Tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de los tributos . . . 438
Subsección 1.ª Renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador . . . 438
Subsección 2.ª Normas especiales para la imposición de sanciones en el supuesto de actas con acuerdo 439
Sección 4.ª Ejecución de las sanciones . . . 440
CAPÍTULO IV. Disposiciones especiales . . . 440
Sección 1.ª Imposición de sanciones tributarias no pecuniarias . . . 440
Sección 2.ª Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda pública . . . 441
Disposiciones adicionales . . . 441

§ 5. Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa . . . 443

Preámbulo . . . 443
Artículos . . . 446
Disposiciones transitorias . . . 446
Disposiciones derogatorias . . . 446
Disposiciones finales . . . 447
REGLAMENTO GENERAL DE DESARROLLO DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, EN MATERIA DE REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA. . . . 447
TÍTULO I. Disposiciones generales. . . . 447
TÍTULO II. Procedimientos especiales de revisión . . . 448
CAPÍTULO I. Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho . . . 448
CAPÍTULO II. Procedimiento para la declaración de lesividad de actos anulables . . . 449
CAPÍTULO III. Procedimiento para la revocación . . . 450
CAPÍTULO IV. Procedimiento de rectificación de errores . . . 451
CAPÍTULO V. Devolución de ingresos indebidos . . . 451
Sección 1.ª Disposiciones generales . . . 451
Sección 2.ª Procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en los supuestos del artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria . . . 453
Sección 3.ª Ejecución de la devolución de ingresos indebidos . . . 454
TÍTULO III. Recurso de reposición . . . 454
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 454
CAPÍTULO II. Procedimiento . . . 455
Sección 1.ª Iniciación . . . 455
Sección 2.ª Tramitación . . . 455
Sección 3.ª Resolución . . . 457
TÍTULO IV. Reclamaciones económico-administrativas . . . 458
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 458
Sección 1.ª Organización y competencias . . . 458
Sección 2.ª Cuantía y acumulación de las reclamaciones . . . 462
Sección 3.ª Interesados . . . 464

Sección 4.ª Suspensión de la ejecución del acto impugnado en la vía económico-administrativa . . . 464
Subsección 1.ª Reglas generales . . . 464
Subsección 2.ª Suspensión automática en vía económico-administrativa . . . 466
Subsección 3.ª Suspensión con prestación de otras garantías en vía económico-administrativa . . . 467
Subsección 4.ª Suspensión por el tribunal económico-administrativo . . . 468
CAPÍTULO II. Procedimiento general económico-administrativo . . . 469
Sección 1.ª Normas comunes . . . 469
Sección 2.ª Procedimiento en única o primera instancia . . . 471
Subsección 1.ª Iniciación . . . 471
Subsección 2.ª Tramitación . . . 472
Subsección 3.ª Resolución . . . 474
Sección 3.ª Recursos en vía económico-administrativa . . . 474
CAPÍTULO III. Procedimiento abreviado . . . 475
TÍTULO V. Ejecución de resoluciones . . . 476
CAPÍTULO I. Ejecución de resoluciones . . . 476
Sección 1.ª Normas generales para la ejecución de resoluciones administrativas . . . 476
Sección 2.ª Normas especiales para la ejecución de resoluciones económico-administrativas . . . 478
Sección 3.ª Normas especiales para la ejecución de resoluciones judiciales . . . 478
CAPÍTULO II. Reembolso del coste de las garantías . . . 478
Sección 1.ª Alcance del reembolso del coste de garantías . . . 478
Sección 2.ª Procedimiento para el reembolso del coste de las garantías aportadas . . . 479
Disposiciones adicionales . . . 481

§ 6. Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación . . . 482

Preámbulo . . . 482
Artículos . . . 487
Disposiciones adicionales . . . 487
Disposiciones finales . . . 488
REGLAMENTO QUE ESTABLECE LOS REQUISITOS QUE DEBEN ADOPTAR LOS SISTEMAS Y PROGRAMAS INFORMÁTICOS O ELECTRÓNICOS QUE SOPORTEN LOS PROCESOS DE FACTURACIÓN DE EMPRESARIOS Y PROFESIONALES, Y LA ESTANDARIZACIÓN DE FORMATOS DE LOS REGISTROS DE FACTURACIÓN . . . 490
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 490
CAPÍTULO II. Sistemas informáticos de facturación . . . 492
Sección 1.ª Características y requisitos de los sistemas informáticos . . . 492
Sección 2.ª Registros de facturación . . . 494
Sección 3.ª Certificación de los sistemas informáticos . . . 496
Sección 4.ª Verificación del cumplimiento de la obligación por parte de la Administración Tributaria . . . 496
CAPÍTULO III. Sistemas de emisión de facturas verificables . . . 497
CAPÍTULO IV. Posibilidad de remisión de información por parte del receptor de la factura . . . 498

II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

§ 7. 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 . . . 499

Preámbulo . . . 499
TÍTULO PRELIMINAR. Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación . . . 508
TÍTULO I. Sujeción al Impuesto: aspectos materiales, personales y temporales . . . 509
CAPÍTULO I. Hecho imponible y rentas exentas . . . 509
CAPÍTULO II. Contribuyentes . . . 514
CAPÍTULO III. Período impositivo, devengo del Impuesto e imputación temporal . . . 516
TÍTULO II. Determinación de la renta sometida a gravamen . . . 519
TÍTULO III. Determinación de la base imponible . . . 519
CAPÍTULO I. Métodos de determinación . . . 519
CAPÍTULO II. Definición y determinación de la renta gravable . . . 520
Sección 1.ª Rendimientos del trabajo . . . 520
Sección 2.ª Rendimientos del capital . . . 523

Subsección 1.ª Rendimientos del capital inmobiliario . . . 524
Subsección 2.ª Rendimientos del capital mobiliario . . . 526
Sección 3.ª Rendimientos de actividades económicas . . . 530
Sección 4.ª Ganancias y pérdidas patrimoniales. . . . 535
CAPÍTULO III. Reglas especiales de valoración . . . 542
CAPÍTULO IV. Clases de renta . . . 545
CAPÍTULO V. Integración y compensación de rentas . . . 545
TÍTULO IV. Base liquidable . . . 546
CAPÍTULO I. Reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento . . . 547
CAPÍTULO II. Reducción por pensiones compensatorias. . . . 553
TÍTULO V. Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente . . . 553
TÍTULO VI. Cálculo del impuesto estatal . . . 555
CAPÍTULO I. Determinación de la cuota íntegra estatal. . . . 555
CAPÍTULO II. Determinación de la cuota líquida estatal . . . 557
TÍTULO VII. Gravamen autonómico . . . 562
CAPÍTULO I. Normas comunes . . . 562
CAPÍTULO II. Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma . . . 562
CAPÍTULO III. Cálculo del gravamen autonómico . . . 563
Sección 1.ª Determinación de la cuota íntegra autonómica . . . 563
Sección 2.ª Determinación de la cuota líquida autonómica . . . 564
TÍTULO VIII. Cuota diferencial . . . 565
TÍTULO IX. Tributación familiar . . . 568
TÍTULO X. Regímenes especiales. . . . 569
Sección 1.ª Imputación de rentas inmobiliarias . . . 569
Sección 2.ª Régimen de atribución de rentas . . . 570
Sección 3.ª Transparencia fiscal internacional. . . . 572
Sección 4.ª Derechos de imagen . . . 575
Sección 5.ª Régimen especial para trabajadores desplazados . . . 576
Sección 6.ª Instituciones de inversión colectiva . . . 579
Sección 7.ª Ganancias patrimoniales por cambio de residencia. . . . 581
TÍTULO XI. Gestión del impuesto . . . 583
CAPÍTULO I. Declaraciones . . . 583
CAPÍTULO II. Pagos a cuenta. . . . 587
CAPÍTULO III. Liquidaciones provisionales. . . . 592
CAPÍTULO IV. Obligaciones formales . . . 593
TÍTULO XII. Responsabilidad patrimonial y régimen sancionador . . . 594
TÍTULO XIII. Orden jurisdiccional . . . 594
Disposiciones adicionales . . . 595
Disposiciones transitorias . . . 631
Disposiciones derogatorias . . . 644
Disposiciones finales . . . 645

§ 8. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero . . . 676

Preámbulo . . . 676
Artículos . . . 679
Disposiciones adicionales . . . 679
Disposiciones transitorias . . . 679
Disposiciones derogatorias . . . 680
Disposiciones finales . . . 680
REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS . . . 692
TÍTULO I. Sujeción al Impuesto: aspectos materiales, personales y temporales . . . 692
CAPÍTULO I. Rentas exentas . . . 692
CAPÍTULO II. Imputación temporal . . . 695
TÍTULO II. Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen . . . 696
CAPÍTULO I. Reglas generales . . . 696
CAPÍTULO II. Definición y determinación de la renta gravable. . . . 696
Sección 1.ª Rendimientos del trabajo . . . 696
Sección 2.ª Rendimientos del capital . . . 700
Subsección 1.ª Rendimientos del capital inmobiliario . . . 700
Subsección 2.ª Rendimientos del capital mobiliario . . . 702
Sección 3.ª Rendimientos de actividades económicas . . . 703
Subsección 1.ª Normas generales . . . 703

Subsección 2.ª Estimación directa simplificada . . . 705
Subsección 3.ª Estimación objetiva . . . 706
Sección 4.ª Ganancias y pérdidas patrimoniales . . . 710
CAPÍTULO III. Rentas en especie . . . 713
CAPÍTULO IV. Base liquidable . . . 716
TÍTULO III. Mínimo personal y familiar . . . 719
TÍTULO IV. Deducciones de la cuota . . . 719
CAPÍTULO I. Deducción por inversión en vivienda habitual . . . 719
CAPÍTULO II. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla . . . 719
CAPÍTULO III. Pérdida del derecho a deducir . . . 720
TÍTULO V. Deducción por maternidad . . . 720
TÍTULO VI. Gestión del Impuesto . . . 725
CAPÍTULO I. Obligación de declarar . . . 725
CAPÍTULO II. Obligaciones formales, contables y registrales . . . 730
CAPÍTULO III. Acreditación de la condición de persona con discapacidad . . . 735
CAPÍTULO IV. Autoliquidaciones complementarias . . . 735
TÍTULO VII. Pagos a cuenta . . . 736
CAPÍTULO I. Retenciones e ingresos a cuenta. Normas generales . . . 736
CAPÍTULO II. Cálculo de las retenciones . . . 741
Sección 1.ª Rendimientos del trabajo . . . 741
Sección 2.ª Rendimientos del capital mobiliario . . . 751
Sección 3.ª Rendimientos de Actividades Económicas . . . 754
Sección 4.ª Ganancias Patrimoniales . . . 757
Sección 5.ª Otras rentas . . . 758
CAPÍTULO III. Ingresos a cuenta . . . 759
CAPÍTULO IV. Obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta . . . 759
CAPÍTULO V. Pagos fraccionados . . . 761
TÍTULO VIII. Regímenes especiales . . . 764
CAPÍTULO I. Régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español . . . 764
CAPÍTULO II. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia . . . 770

III. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

§ 9. Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes . . . 782

Preámbulo . . . 782
Artículos . . . 785
Disposiciones adicionales . . . 785
Disposiciones transitorias . . . 785
Disposiciones derogatorias . . . 785
Disposiciones finales . . . 785
TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES . . . 786
CAPÍTULO PRELIMINAR. Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación . . . 786
CAPÍTULO I. Elementos personales . . . 786
CAPÍTULO II. Sujeción al impuesto . . . 789
CAPÍTULO III. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente . . . 796
CAPÍTULO IV. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente . . . 802
CAPÍTULO V. Entidades en régimen de atribución de rentas . . . 808
Sección 1.ª Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España . . . 808
Sección 2.ª Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero . . . 808
CAPÍTULO VI. Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes . . . 810
CAPÍTULO VII. Opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea . . . 811
CAPÍTULO VIII. Otras disposiciones . . . 812

§ 10. Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes . . . 820

Preámbulo . . . 820
Artículos . . . 822
Disposiciones adicionales . . . 822
Disposiciones derogatorias . . . 822
Disposiciones finales . . . 823

REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES . . . 823
CAPÍTULO I. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente . . . 823
CAPÍTULO II. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente . . . 824
CAPÍTULO III. Pagos a cuenta . . . 825
Sección 1.ª Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente . . . 825
Sección 2.ª Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente . . . 826
Sección 3.ª Entidades en régimen de atribución de rentas . . . 831
CAPÍTULO IV. Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes . . . 831
CAPÍTULO V. Régimen opcional para contribuyentes residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea . . . 832

§ 11. Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa . . . 839

Preámbulo . . . 839
Artículos . . . 841
Disposiciones finales . . . 841
REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA . . . 842
TÍTULO I. Disposiciones comunes . . . 842
TÍTULO II. Procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición aplicables en España para eliminar las imposiciones no acordes al convenio . . . 843
CAPÍTULO I. Régimen del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria española. . . . 843
Sección 1.ª Inicio . . . 843
Sección 2.ª Desarrollo . . . 846
Sección 3.ª Terminación . . . 846
Sección 4.ª Ejecución . . . 848
CAPÍTULO II. Régimen del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria española . . . 848
CAPÍTULO III. Régimen del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria de ese otro Estado . . . 849
CAPÍTULO IV. Régimen del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria del otro Estado . . . 849
TÍTULO III. Procedimiento sobre la aplicación del convenio CEE/90/436, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas. . . . 850
CAPÍTULO I. Régimen del procedimiento cuando es iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria española. . . . 850
Sección 1.ª Inicio . . . 850
Sección 2.ª Desarrollo . . . 852
Sección 3.ª Terminación . . . 852
CAPÍTULO II. Régimen del procedimiento cuando es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria española. . . . 852
CAPÍTULO III. Régimen del procedimiento cuando es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria de ese otro Estado . . . 853
CAPÍTULO IV. Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria del otro Estado . . . 853
TÍTULO IV. Los mecanismos de resolución de litigios a que se refiere la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea . . 853
CAPÍTULO I. Inicio . . . 853
CAPÍTULO II. Desarrollo . . . 855
CAPÍTULO III. Terminación . . . 861
CAPÍTULO IV. Ejecución . . . 862
CAPÍTULO V. Disposiciones especiales . . . 862
TÍTULO V. Suspensión del ingreso de la deuda . . . 863
Disposiciones transitorias . . . 865

IV. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

§ 12. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades . . . 866

Preámbulo . . . 866
TÍTULO I. Naturaleza y ámbito de aplicación del Impuesto . . . 876
TÍTULO II. El hecho imponible . . . 876
TÍTULO III. Contribuyentes . . . 877

TÍTULO IV. La base imponible . . . 879
CAPÍTULO I. Concepto y determinación de la base imponible. Reglas de imputación temporal . . . 879
CAPÍTULO II. Limitación a la deducibilidad de gastos . . . 882
CAPÍTULO III. Reglas de valoración . . . 892
CAPÍTULO IV. Exención en valores representativos de los fondos propios de entidades y establecimientos permanentes . . . 903
CAPÍTULO V. Reducciones en la base imponible . . . 909
TÍTULO V. Período impositivo y devengo del impuesto . . . 914
TÍTULO VI. Deuda tributaria . . . 914
CAPÍTULO I. Tipo de gravamen y cuota integra . . . 914
CAPÍTULO II. Deducciones para evitar la doble imposición internacional . . . 918
CAPÍTULO III. Bonificaciones . . . 920
CAPÍTULO IV. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades . . . 922
CAPÍTULO V. Pago fraccionado . . . 934
CAPÍTULO VI. Deducción de los pagos a cuenta . . . 935
TÍTULO VII. Regímenes tributarios especiales . . . 935
CAPÍTULO I. Definición y reglas de aplicación de los regímenes tributarios especiales . . . 935
CAPÍTULO II. Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas . . . 935
CAPÍTULO III. Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda . . . 938
CAPÍTULO IV. Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional . . . 940
CAPÍTULO V. Instituciones de Inversión Colectiva . . . 941
CAPÍTULO VI. Régimen de consolidación fiscal . . . 942
CAPÍTULO VII. Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea . . . 951
CAPÍTULO VIII. Régimen fiscal de la minería . . . 960
CAPÍTULO IX. Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos . . . 962
CAPÍTULO X. Transparencia fiscal internacional . . . 964
CAPÍTULO XI. Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión . . . 968
CAPÍTULO XII. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero . . . 971
CAPÍTULO XIII. Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros . . . 972
CAPÍTULO XIV. Régimen de entidades parcialmente exentas . . . 973
CAPÍTULO XV. Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común . . . 974
CAPÍTULO XVI. Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje . . . 975
TÍTULO VIII. Gestión del Impuesto . . . 978
CAPÍTULO I. El índice de entidades . . . 978
CAPÍTULO II. Obligaciones contables. Bienes y derechos no contabilizados. Revalorizaciones voluntarias. Estimación de rentas en el método de estimación indirecta . . . 979
CAPÍTULO III. Declaración, autoliquidación y liquidación provisional . . . 980
CAPÍTULO IV. Devolución . . . 981
CAPÍTULO V. Obligación de retener e ingresar a cuenta . . . 982
CAPÍTULO VI. Conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria . . . 984
CAPÍTULO VII. Facultades de la Administración para determinar la base imponible . . . 985
TÍTULO IX. Orden jurisdiccional . . . 986
Disposiciones adicionales . . . 986
Disposiciones transitorias . . . 996
Disposiciones derogatorias . . . 1024
Disposiciones finales . . . 1025

§ 13. Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades . . . 1033

Preámbulo . . . 1033
Artículos . . . 1035
Disposiciones adicionales . . . 1035
Disposiciones derogatorias . . . 1035
Disposiciones finales . . . 1036
REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES . . . 1037
TÍTULO I. La base imponible . . . 1037
CAPÍTULO I. Imputación temporal de ingresos y gastos: aprobación de criterios diferentes al devengo . . . 1037
CAPÍTULO II. Amortizaciones . . . 1038
CAPÍTULO III. Cobertura del riesgo de crédito en entidades financieras . . . 1041

CAPÍTULO IV. Planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales. Planes especiales de inversiones y gastos de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común . . . 1043
CAPÍTULO V. Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas. . . . 1045
Sección 1.ª Elementos generales de la información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas . . . 1045
Sección 2.ª Información país por país. . . . 1047
Sección 3.ª Documentación específica . . . 1047
CAPÍTULO VI. Reglas de valoración y procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas . . . 1051
Sección 1.ª Determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas. Reglas específicas. . . . 1051
Sección 2.ª Comprobación de las operaciones vinculadas. . . . 1052
Sección 3.ª Restitución patrimonial . . . 1053
CAPÍTULO VII. Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas . . . 1053
Sección 1.ª Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas . . . 1053
Sección 2.ª Acuerdos previos de valoración de operaciones vinculadas con otras administraciones tributarias . . . 1057
CAPÍTULO VIII. Documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales . . . 1058
CAPÍTULO IX. Valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica . . . 1059
CAPÍTULO X. Acuerdos previos de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles. . . . 1060
TÍTULO II. Límites en las ayudas derivadas de la aplicación del Derecho de la Unión Europea. . . . 1064
TÍTULO III. Reglas de aplicación de determinados regímenes especiales . . . 1064
CAPÍTULO I. Agrupaciones de interés económico españolas y europeas, uniones temporales de empresas . 1064
CAPÍTULO II. Régimen de consolidación fiscal . . . 1065
CAPÍTULO III. Régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. . . . 1066
CAPÍTULO IV. Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero . . . 1067
CAPÍTULO V. Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros. . . . 1067
CAPÍTULO VI. Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje . . . 1067
CAPÍTULO VII. Partidos políticos . . . 1069
TÍTULO IV. Gestión del Impuesto. . . . 1070
CAPÍTULO I. Índice de entidades, devolución y obligaciones de colaboración . . . 1070
CAPÍTULO II. Obligación de retener e ingresar a cuenta . . . 1073
CAPÍTULO III. Conversión de activos por impuesto diferido en créditos exigibles frente a la Hacienda Pública. Procedimiento de compensación y abono . . . 1084
Disposiciones transitorias . . . 1085

V. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

§ 14. Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio . . . 1091

Preámbulo . . . 1091
CAPÍTULO I. Disposiciones generales . . . 1093
CAPÍTULO II. Hecho imponible. . . . 1093
CAPÍTULO III. Sujeto pasivo . . . 1096
Sección 1.ª Normas generales . . . 1096
Sección 2.ª Atribución e imputación de patrimonios . . . 1097
CAPÍTULO IV. Base imponible . . . 1098
CAPÍTULO V. Base liquidable. . . . 1102
CAPÍTULO VI. Devengo del Impuesto . . . 1102
CAPÍTULO VII. Deuda Tributaria. . . . 1102
CAPÍTULO VIII. Gestión del Impuesto . . . 1104
CAPÍTULO IX. Infracciones y Sanciones. . . . 1105
CAPÍTULO X. Orden Jurisdiccional . . . 1105
Disposiciones adicionales . . . 1105
Disposiciones transitorias . . . 1106
Disposiciones finales . . . 1106

§ 15. Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en 1107

entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio . . . . . .

Preámbulo 1107
CAPÍTULO I. Actividades económicas de personas físicas 1108
CAPÍTULO II. Participaciones en entidades 1108
CAPÍTULO III. Normas comunes 1110
Disposiciones derogatorias 1110
Disposiciones finales 1110

VI. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

§ 16. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 1112

Preámbulo 1112
CAPITULO I. Disposiciones generales 1115
CAPITULO II. Hecho imponible 1115
CAPITULO III. Sujetos pasivos y responsables 1116
CAPITULO IV. Base imponible 1117
Sección 1.ª Normas generales 1117
Sección 2.ª Normas especiales para adquisiciones «mortis causa» 1118
Sección 3.ª Normas especiales para transmisiones lucrativas «inter vivos» 1119
Seccion 4.ª Comprobación de valores 1120
CAPITULO V. Base liquidable 1120
CAPITULO VI. Tipo de gravamen 1123
CAPITULO VII. Deuda tributaria 1123
CAPITULO VIII. Devengo y prescripción 1125
CAPITULO IX. Normas especiales 1126
CAPITULO X. Obligaciones formales 1127
CAPITULO XI. Gestión del Impuesto 1129
Sección 1.ª Liquidación 1129
Sección 2.ª Pago del Impuesto 1130
Sección 3.ª Aplazamiento y fraccionamiento de pago 1130
CAPITULO XII. Infracciones y sanciones 1131
DISPOSICIONES ADICIONALES 1131
DISPOSICIONES TRANSITORIAS 1132
DISPOSICIONES FINALES 1133

§ 17. Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 1135

Preámbulo 1135
Artículos 1135
ANEXO. Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 1136
TITULO I. Ordenación del Impuesto 1137
CAPITULO I. Disposiciones generales 1137
Sección primera: naturaleza y objeto 1137
Sección segunda: ámbito de aplicación territorial 1138
Sección tercera: el principio de calificación y la afección del impuesto 1138
CAPITULO II. El hecho imponible 1139
Sección primera: delimitación del hecho imponible 1139
Sección segunda: presunciones de hechos imponibles 1140
CAPITULO III. Sujetos pasivos y responsables 1141
Sección primera: contribuyentes 1141
Sección segunda: responsables subsidiarios 1142
CAPITULO IV. La base imponible 1143
Sección primera: regímenes de determinación 1143
Sección segunda: normas especiales para adquisiciones «mortis causa» 1143
Sección tercera: normas especiales para adquisiciones gratuitas «inter vivos» 1147
Sección cuarta: normas especiales en materia de seguros 1147
Sección quinta: comprobación de valores 1148
CAPITULO V. La base liquidable 1149
CAPITULO VI. El tipo de gravamen 1150

CAPITULO VII. La deuda tributaria . . . 1150
Sección primera: la cuota tributaria . . . 1150
Sección segunda: deducción por doble imposición internacional . . . 1151
CAPITULO VIII. Devengo y prescripción. . . . 1152
Sección primera: devengo . . . 1152
Sección segunda: prescripción . . . 1152
CAPITULO IX. Normas especiales . . . 1152
Sección primera: usufructo, uso y habitación . . . 1152
Sección segunda: sustituciones . . . 1154
Sección tercera: fideicomisos . . . 1154
Sección cuarta: reservas . . . 1155
Sección quinta: partición y excesos de adjudicación . . . 1156
Sección sexta: repudiación y renuncia . . . 1156
Sección séptima: casos especiales de donación . . . 1157
Sección octava: acumulación de donaciones . . . 1157
CAPITULO X. Infracciones y sanciones . . . 1158
TITULO II. Gestión del Impuesto . . . 1158
CAPITULO I. Normas generales . . . 1158
CAPITULO II. Régimen de presentación de documentos . . . 1159
Sección primera: documentos a presentar . . . 1159
Sección segunda: plazos de presentación, prórroga y suspensión. . . . 1160
Sección tercera: lugar de presentación de los documentos . . . 1161
Sección cuarta: cuestiones de competencia . . . 1163
Sección quinta: tramitación . . . 1163
Sección sexta: liquidaciones parciales . . . 1164
Sección séptima: pago del impuesto, aplazamiento y fraccionamiento del pago . . . 1165
CAPITULO III. Autoliquidación . . . 1167
Sección primera: requisitos y presentación . . . 1167
Sección segunda: tramitación . . . 1168
Sección tercera: autoliquidaciones parciales . . . 1169
Sección cuarta: aplazamientos y fraccionamientos . . . 1169
CAPITULO IV. Obligaciones formales . . . 1170
TITULO III. Procedimientos especiales . . . 1170
CAPITULO I. Procedimiento sobre presunciones de hechos imponibles. . . . 1170
CAPITULO II. Procedimiento para la adición de bienes a la masa hereditaria . . . 1171
CAPITULO III. Procedimiento para la deducción de deudas del causante puestas de manifiesto con posterioridad al ingreso del impuesto . . . 1171
CAPITULO IV. Procedimiento para la deducción de deudas del donante satisfechas por el donatario . . . 1172
CAPITULO V. Procedimiento para el ejercicio del derecho de adquisición por la Administración . . . 1172
CAPITULO VI. Procedimiento para la devolución del Impuesto correspondiente a bienes sobre los que la Administración haya ejercitado el derecho de adquisición . . . 1173
TITULO IV. Tasación pericial contradictoria. . . . 1173
TITULO V. Cierre registral . . . 1175
Disposiciones adicionales . . . 1175
Disposiciones transitorias . . . 1177

VII. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

§ 18. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados . . . 1179

Preámbulo . . . 1179
Artículos . . . 1179
TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS . . . 1180
TÍTULO PRELIMINAR. Naturaleza y contenido . . . 1180
Ámbito de aplicación territorial del impuesto . . . 1181
TÍTULO I. Transmisiones patrimoniales . . . 1182
Hecho imponible. . . . 1182
Sujeto pasivo . . . 1183
Base imponible . . . 1183
Cuota tributaria . . . 1185

Reglas especiales . . . 1186
TÍTULO II. Operaciones societarias . . . 1188
Hecho imponible . . . 1188
Sujeto pasivo . . . 1190
Base imponible . . . 1190
Cuota tributaria . . . 1190
TÍTULO III. Actos jurídicos documentados . . . 1190
Principios generales . . . 1190
Documentos notariales . . . 1191
Hecho imponible . . . 1191
Sujeto pasivo . . . 1191
Base imponible . . . 1191
Cuota tributaria . . . 1192
Documentos mercantiles . . . 1192
Hecho imponible . . . 1192
Sujeto pasivo . . . 1192
Base imponible . . . 1193
Cuota tributaria . . . 1193
Documentos administrativos . . . 1194
Hecho imponible . . . 1194
Sujeto pasivo . . . 1194
Base imponible . . . 1194
Cuota tributaria . . . 1194
TÍTULO IV. Disposiciones comunes . . . 1195
Beneficios fiscales . . . 1195
Comprobación de valores . . . 1201
Devengo y prescripción . . . 1202
Obligaciones formales . . . 1203
Gestión y liquidación del Impuesto . . . 1204
Devoluciones . . . 1205
Disposiciones adicionales . . . 1206
Disposiciones transitorias . . . 1207
Disposiciones derogatorias . . . 1208
Disposiciones finales . . . 1208

§ 19. Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados . . . 1210

Preámbulo . . . 1210
Artículos . . . 1211
Disposiciones derogatorias . . . 1211
Disposiciones finales . . . 1211
ANEXO. Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados . . . 1211
TITULO PRELIMINAR. Disposiciones generales . . . 1211
CAPITULO I. Naturaleza, contenido y principios generales . . . 1211
CAPITULO II. Ambito de aplicación territorial del impuesto . . . 1213
TITULO I. Transmisiones patrimoniales . . . 1214
CAPITULO I. Hecho imponible . . . 1214
Sección 1.ª Normas generales . . . 1214
Sección 2.ª Normas especiales . . . 1216
Sección 3.ª Supuestos de no sujeción . . . 1218
CAPITULO II. Sujeto pasivo . . . 1219
CAPITULO III. Base imponible . . . 1220
Sección 1.ª Normas generales . . . 1220
Sección 2.ª Normas especiales . . . 1221
CAPITULO IV. Cuota tributaria . . . 1224
TITULO II. Operaciones societarias . . . 1225
CAPITULO I. Hecho imponible . . . 1225
CAPITULO II. Sujeto pasivo . . . 1226
CAPITULO III. Base imponible . . . 1227
CAPITULO IV. Cuota tributaria . . . 1228
TITULO III. Actos jurídicos documentados . . . 1228
CAPITULO I. Principios generales . . . 1228
CAPITULO II. Documentos notariales . . . 1228
Sección 1.ª Hecho imponible . . . 1228

Sección 2.ª Sujeto pasivo . . . 1228
Sección 3.ª Base imponible . . . 1229
Sección 4.ª Cuota tributaria . . . 1229
Sección 5.ª Casos especiales de cuota gradual . . . 1230
CAPITULO III. Documentos mercantiles . . . 1231
Sección 1.ª Hecho imponible . . . 1231
Sección 2.ª Sujeto pasivo . . . 1231
Sección 3.ª Base imponible . . . 1232
Sección 4.ª Cuota tributaria . . . 1232
CAPITULO IV. Documentos administrativos . . . 1232
Sección 1.ª Hecho imponible . . . 1232
Sección 2.ª Sujeto pasivo . . . 1233
Sección 3.ª Base imponible . . . 1233
Sección 4.ª Cuota tributaria . . . 1233
TITULO IV. Disposiciones comunes . . . 1233
CAPITULO I. Beneficios fiscales . . . 1233
CAPITULO II. Comprobación de valores . . . 1238
CAPITULO III. Devengo y prescripción . . . 1238
CAPITULO IV. Devoluciones . . . 1239
CAPITULO V. Régimen sancionador . . . 1239
TITULO V. Gestión del impuesto . . . 1240
CAPITULO I. Normas generales . . . 1240
CAPITULO II. Plazos y lugar de presentación . . . 1241
CAPITULO III. Tramitación . . . 1243
CAPITULO IV. Obligaciones formales . . . 1245
TITULO VI. Procedimientos especiales . . . 1246
CAPITULO I. Efectos timbrados . . . 1246
CAPITULO II. Procedimiento para el ejercicio del derecho de adquisición por la Administración . . . 1247
TITULO VII. Tasación pericial contradictoria . . . 1247
TITULO VIII. Cierre registral . . . 1249
Disposiciones adicionales . . . 1249
Disposiciones transitorias . . . 1249

VIII. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

§ 20. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido . . . 1251

Preámbulo . . . 1251
TÍTULO PRELIMINAR. Naturaleza y ámbito de aplicación . . . 1258
TÍTULO I. Delimitación del hecho imponible . . . 1259
Capítulo I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios . . . 1259
Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes . . . 1270
Capítulo III. Importaciones de bienes . . . 1272
TÍTULO II. Exenciones . . . 1274
CAPÍTULO I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios . . . 1274
CAPÍTULO II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes . . . 1289
CAPÍTULO III. Importaciones de bienes . . . 1290
TÍTULO III. Lugar de realización del hecho imponible . . . 1307
CAPÍTULO I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios . . . 1307
CAPÍTULO II. Operaciones intracomunitarias . . . 1313
CAPÍTULO III. Límite cuantitativo aplicable a determinadas ventas a distancia intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios . . . 1314
TÍTULO IV. Devengo del impuesto . . . 1314
CAPÍTULO I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios . . . 1314
CAPÍTULO II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes . . . 1316
CAPÍTULO III. Importaciones . . . 1316
TÍTULO V. Base imponible . . . 1317
CAPÍTULO I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios . . . 1317
CAPÍTULO II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes . . . 1323
CAPÍTULO III. Importaciones . . . 1323
TÍTULO VI. Sujetos pasivos . . . 1325
CAPÍTULO I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios . . . 1325
CAPÍTULO II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes . . . 1327
CAPÍTULO III. Importaciones . . . 1327

CAPÍTULO IV. Responsables del impuesto . . . 1328
CAPÍTULO V. Repercusión del impuesto . . . 1329
TÍTULO VII. El tipo impositivo . . . 1330
TÍTULO VIII. Deducciones y devoluciones . . . 1335
CAPÍTULO I. Deducciones . . . 1335
CAPÍTULO II. Devoluciones . . . 1350
CAPÍTULO III. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto . . . 1351
TÍTULO IX. Regímenes especiales . . . 1354
CAPÍTULO I. Normas generales . . . 1354
CAPÍTULO II. Régimen simplificado . . . 1355
CAPÍTULO III. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca . . . 1357
CAPÍTULO IV. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección . . . 1362
CAPÍTULO V. Régimen especial del oro de inversión . . . 1365
CAPÍTULO VI. Régimen especial de las agencias de viajes . . . 1367
CAPÍTULO VII. Régimen especial del recargo de equivalencia . . . 1368
CAPÍTULO VIII. Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica . . . 1371
CAPÍTULO IX. Régimen especial del grupo de entidades . . . 1371
CAPÍTULO X. Régimen especial del criterio de caja . . . 1376
CAPÍTULO XI. Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios . . . 1379
Sección 1.ª Disposiciones comunes . . . 1379
Sección 2.ª Régimen exterior de la Unión. Régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales . . . 1380
Sección 3.ª Régimen de la Unión. Régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes realizadas en las condiciones previstas en el artículo 8 bis.b) de esta Ley . . . 1382
Sección 4.ª Régimen de importación. Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros . . . 1386
TÍTULO X. Obligaciones de los sujetos pasivos . . . 1390
CAPÍTULO I. Normas generales . . . 1390
CAPÍTULO II. Disposiciones especiales . . . 1392
Sección 1.ª Obligaciones de las interfaces digitales . . . 1392
Sección 2.ª Obligaciones de los proveedores de los servicios de pago . . . 1392
TÍTULO XI. Gestión del impuesto . . . 1394
TÍTULO XII. Suspensión del ingreso . . . 1396
TÍTULO XIII. Infracciones y sanciones . . . 1396
Disposiciones adicionales . . . 1397
Disposiciones transitorias . . . 1400
Disposiciones derogatorias . . . 1402
Disposiciones finales . . . 1402
ANEXO . . . 1403

§ 21. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria . . . 1410

Preámbulo . . . 1410
Artículos . . . 1411
Disposiciones derogatorias . . . 1422
Disposiciones finales . . . 1422
ANEXO. REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO . . . 1422
Título I. Delimitación del hecho imponible . . . 1422
Capítulo I. Operaciones interiores . . . 1422

Capítulo II. Operaciones intracomunitarias . . . 1423
Título II. Exenciones . . . 1424
Capítulo I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios . . . 1424
Capítulo II. Exportaciones y operaciones asimiladas . . . 1425
Capítulo III. Operaciones relativas a determinadas áreas y regímenes suspensivos . . . 1430
Capítulo IV. Operaciones intracomunitarias . . . 1430
Capítulo V. Importaciones de bienes . . . 1431
Título III. Lugar de realización del hecho imponible . . . 1434
TÍTULO III BIS. Devengo . . . 1435
Título IV. Base imponible . . . 1435
Título IV bis. Sujeto pasivo . . . 1437
Título V. Repercusión del Impuesto . . . 1439
Título VI. Tipos impositivos . . . 1439
Título VII. Deducciones y devoluciones . . . 1441
Capítulo I. Deducciones . . . 1441
Capítulo II. Devoluciones . . . 1444
Título VIII. Regímenes especiales . . . 1451
Capítulo I. Normas generales . . . 1451
Capítulo II. Régimen simplificado . . . 1452
Capítulo III. Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca . . . 1455
Capítulo IV. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección . . . 1458
Capítuo IV bis. Régimen especial del oro de inversión . . . 1460
Capítulo V. Régimen especial de las Agencias de Viajes . . . 1461
Capítulo VI. Régimen especial del recargo de equivalencia . . . 1461
Sección 1.ª . . . 1461
Sección 2.ª . . . 1461
Sección 3.ª . . . 1462
Capítulo VII. Régimen especial del grupo de entidades . . . 1464
Capítulo VIII. Régimen especial del criterio de caja . . . 1468
CAPÍTULO IX. Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios . . . 1469
Título IX. Obligaciones contables de los sujetos pasivos . . . 1475
Título X. Gestión del Impuesto . . . 1486
Capítulo I. Liquidación y Recaudación . . . 1486
Capítulo II. Liquidación provisional de oficio . . . 1494
Capítulo III. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias . . . 1494
CAPÍTULO III bis. Declaración relativa a los registros mantenidos por proveedores de servicios de pago . . . 1497
Capítulo IV. Representante fiscal . . . 1497
Capítulo V. Infracciones simples . . . 1498
Disposiciones adicionales . . . 1498
Disposiciones transitorias . . . 1501

IX. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

§ 22. Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras . . . 1503

Preámbulo . . . 1503
Artículos . . . 1504
Disposiciones transitorias . . . 1510
Disposiciones finales . . . 1511

§ 23. Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias . . . 1512

Preámbulo . . . 1512
Artículos . . . 1515
Disposiciones adicionales . . . 1521
Disposiciones transitorias . . . 1521
Disposiciones finales . . . 1521

§ 24. Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 604 "Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación 1526

Preámbulo 1526
Artículos 1527
Disposiciones adicionales 1532
Disposiciones transitorias 1532
Disposiciones finales 1532
ANEXO I. Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación 1534
ANEXO II. Diseños lógicos a los que deben ajustarse los archivos que se generen para la presentación telemática del anexo informativo del Modelo 604 1535

§ 1

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

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 2003
Última modificación: 21 de diciembre de 2024
Referencia: BOE-A-2003-23186

JUAN CARLOS I REY DE ESPAÑA

A todos los que la presente vieren y entendieren.

Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente Ley.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I

La Ley General Tributaria es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Desde su aprobación, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, ha sido objeto de diversas modificaciones que han intentado adaptar esta disposición legal a los cambios experimentados en la evolución del sistema tributario.

La primera reforma importante de la Ley General Tributaria se realizó en 1985 a pesar de la modificación sustancial que experimentó en esos años el sistema fiscal. La reforma operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria tuvo por objeto precisamente adecuar el contenido de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria a los cambios experimentados al margen de la misma, y recuperar ésta su carácter sistematizador e integrador de las modificaciones que afectaban con carácter general al sistema tributario. Desde ese momento, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, fue objeto de numerosas reformas por medio de leyes de presupuestos generales del Estado y algunas leyes sustantivas, si bien, desde 1992, la doctrina del Tribunal Constitucional fue contraria a la reforma de la Ley General Tributaria por medio de leyes de presupuestos generales del Estado.

En 1995, la necesidad de incorporar la jurisprudencia constitucional a la citada ley y la conveniencia de actualizarla en materia de procedimientos tributarios, así como otras finalidades como la de impulsar el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, la de contemplar las facultades de los órganos de gestión para efectuar liquidaciones provisionales de oficio, la de incorporar nuevos instrumentos de lucha contra el fraude fiscal o la de revisar el régimen de infracciones y sanciones, determinó que se abordara una importante reforma mediante la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria.

Al margen de las reformas introducidas desde esa fecha en preceptos concretos de la Ley General Tributaria, se aprobó en 1998 una disposición legal esencial para la regulación de las relaciones entre los contribuyentes y la Administración que afectó a materias íntimamente relacionadas con el contenido propio de la Ley General Tributaria. La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, tuvo por objeto reforzar los derechos sustantivos de los contribuyentes y mejorar sus garantías en el seno de los distintos procedimientos tributarios, reforzando las correlativas obligaciones de la Administración tributaria.

Como se señalaba en su exposición de motivos, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, planteó desde su aprobación la necesidad de su integración en la Ley General Tributaria, donde sus preceptos debían encontrar su natural acomodo.

A pesar de las modificaciones efectuadas hasta la fecha en la Ley General Tributaria, puede afirmarse que su adaptación al actual sistema tributario y al conjunto del ordenamiento español desarrollado a partir de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 resultaba insuficiente. Desde la promulgación de la Constitución estaba pendiente una revisión en profundidad de la citada ley para adecuarla a los principios constitucionales, y eliminar definitivamente algunas referencias preconstitucionales sin encaje en nuestro ordenamiento actual.

Por otro lado, a pesar de los esfuerzos revisores del legislador, el sistema tributario ha evolucionado en los últimos años en el seno de los distintos impuestos sin el correlativo desarrollo de los preceptos de la Ley General Tributaria y, además, se han promulgado otras disposiciones en nuestro ordenamiento, como la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que han modernizado los procedimientos administrativos y las relaciones entre los ciudadanos y la Administración, sin el correspondiente reflejo en la Ley General Tributaria. En este sentido, la nueva ley supone una importante aproximación a las normas generales del derecho administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios.

En definitiva, el carácter preconstitucional de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la necesidad de regular los procedimientos de gestión tributaria actualmente utilizados, la excesiva dispersión de la normativa tributaria, la conveniencia de adecuar el funcionamiento de la Administración a las nuevas tecnologías y la necesidad de reducir la conflictividad en materia tributaria aconsejaban abordar definitivamente la promulgación de una nueva Ley General Tributaria.

En este contexto, la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 destacó la necesidad de una revisión en profundidad de la ley y procedió a la constitución de una Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria que, integrada por destacados expertos en derecho financiero y tributario, ha dado lugar, con carácter previo a la redacción del proyecto de la nueva Ley General Tributaria, a un informe sobre las líneas maestras de la reforma y el modo en que debían concretarse en un futuro texto legal.

El borrador del anteproyecto preparado sobre la base de dicho informe fue estudiado por un grupo de expertos en derecho financiero y tributario en el seno de la Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria creada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 1 de octubre de 2002. El trabajo del grupo de expertos concluyó en enero de 2003 con la redacción de un informe donde se analizó y comentó el texto, a la vez que se formularon propuestas y sugerencias relacionadas con la materia objeto del estudio.

De acuerdo con lo señalado, los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son los siguientes: reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios, establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias y disminuir los niveles actuales de litigiosidad en materia tributaria.

Además de las modificaciones necesarias para la comentada adecuación de la norma al contexto actual de nuestro sistema tributario, la nueva ley supone también una notable mejora técnica en la sistematización del derecho tributario general, así como un importante esfuerzo codificador.

Manifestación de ello es la nueva estructura de la ley, más detallada y didáctica que la de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, con cinco títulos.

Los dos primeros vienen a coincidir esencialmente con los títulos preliminar, I y II de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Sin embargo, los títulos III, IV y V de la nueva ley suponen una estructuración más correcta y sistemática que la del título III de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, relativo a la gestión tributaria en sentido amplio. El título III de la nueva ley regula los procedimientos de aplicación de los tributos, el título IV regula de modo autónomo la potestad sancionadora y el título V regula la revisión de actos administrativos en materia tributaria.

El ánimo codificador de la nueva Ley General Tributaria se manifiesta fundamentalmente en la incorporación de preceptos contenidos en otras normas de nuestro ordenamiento, algunas de las cuales ponen fin a su vigencia. Así, se incorpora el contenido de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-administrativo, así como los preceptos reglamentarios de mayor calado en materia de procedimiento de inspección, recaudación, procedimiento sancionador, recurso de reposición, etc.

II

El título I, "Disposiciones generales del ordenamiento tributario", contiene principios generales y preceptos relativos a las fuentes normativas y a la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

El artículo 1 de la ley delimita el ámbito de aplicación de la misma, como ley que recoge y establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español. La nueva Ley General Tributaria debe adecuarse a las reglas de distribución de competencias que derivan de la Constitución Española. Respecto a esta cuestión, el Tribunal Constitucional ha manifestado que "el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles" (STC 116/94, de 18 de abril), y también que "la indudable conexión existente entre los artículos 133.1, 149.1.14.ª y 157.3 de la Constitución determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las comunidades autónomas respecto de las del propio Estado" (STC 192/2000, de 13 de julio).

En definitiva, de los títulos competenciales previstos en el apartado 1 del artículo 149 de la Constitución, esta ley se dicta al amparo de lo dispuesto para las siguientes materias: 1.ª, en cuanto regula las condiciones básicas que garantizan la igualdad en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir; 8.ª, en cuanto se refiere a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas y a la determinación de las fuentes del derecho tributario; 14.ª, en cuanto establece los conceptos, principios y normas básicas del sistema tributario en el marco de la Hacienda general; y 18.ª, en cuanto adapta a las especialidades del ámbito tributario la regulación del procedimiento administrativo común, garantizando a los contribuyentes un tratamiento similar ante todas las Administraciones tributarias.

Se eliminan en este título I las referencias preconstitucionales que existían en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y se incorpora el contenido de diversos preceptos constitucionales de fundamental aplicación en el ordenamiento tributario. Asimismo, se delimita el concepto de Administración tributaria y se actualiza el sistema de fuentes con referencia a los tratados internacionales y a las normas de derecho comunitario.

En la sección 3.ª, relativa a la "interpretación, calificación e integración de las normas tributarias", se incorpora el precepto que regula la calificación de las obligaciones tributarias y se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", que pretende configurarse como

un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria.

III

El título II, "Los tributos", contiene disposiciones generales sobre la relación jurídico-tributaria y las diferentes obligaciones tributarias, así como normas relativas a los obligados tributarios, a sus derechos y garantías, y a las obligaciones y deberes de los entes públicos. Se regulan también los elementos de cuantificación de las obligaciones tributarias, dedicándose un capítulo a la deuda tributaria.

De modo didáctico, se definen y clasifican las obligaciones, materiales y formales, que pueden surgir de la relación jurídico-tributaria. Las obligaciones materiales se clasifican en: obligación tributaria principal, obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta, obligaciones entre particulares resultantes del tributo y obligaciones tributarias accesorias. En las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta se asumen las denominaciones de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y entre las obligaciones accesorias se incluyen las de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo.

En cuanto al interés de demora se procede a establecer una completa regulación, destacando como principal novedad la no exigencia de interés de demora desde que la Administración incumpla alguno de los plazos establecidos en la propia ley para dictar resolución por causa imputable a la misma, salvo que se trate de expedientes de aplazamiento o de recursos o reclamaciones en los que no se haya acordado la suspensión. También se modifica la regulación de los recargos del período ejecutivo de modo que se exigirá un recargo del cinco por ciento, sin intereses de demora, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria antes de la notificación de la providencia de apremio; un recargo del 10 por ciento, sin intereses de demora, si se ingresa la totalidad de la deuda tributaria y el propio recargo antes de la finalización del plazo de ingreso de las deudas apremiadas; y un recargo del 20 por ciento más intereses de demora si no se cumplen las condiciones anteriores.

Se dedica una sección 3.ª en el capítulo I a las obligaciones de la Administración tributaria donde se traslada lo dispuesto en los artículos 10, 11 y 12 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, con regulación de la obligación de realizar devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de devolución de ingresos indebidos y la de reembolso de los costes de las garantías. En esta última se introduce como novedad la obligación de la Administración de abonar también el interés legal generado por el coste de las garantías.

La sección 4.ª reproduce la lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el artículo 3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, e incorpora al mismo nuevos derechos como el derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de la comunidad autónoma, el derecho a formular quejas y sugerencias, el derecho a que consten en diligencia las manifestaciones del interesado o el derecho a presentar cualquier documento que se estime conveniente.

En la regulación de sucesores y responsables se introducen importantes medidas para asegurar el cobro de las deudas tributarias. Así, se establece como novedad que en las sociedades personalistas los socios responden de la totalidad de las deudas tributarias de la sociedad y se prevé expresamente la sucesión en las sanciones que proceda imponer a las entidades cuando éstas se extingan, con el límite de la cuota de liquidación o valor de los bienes transmitidos. También se gradúa la responsabilidad de los administradores en función de su participación, con expresa mención a los administradores de hecho, y se establece un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria de contratistas y subcontratistas en relación con retenciones y con tributos que deban repercutirse como consecuencia de las obras o servicios contratados o subcontratados.

En materia de capacidad y representación, la ley se adapta a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y se establece expresamente la validez de los documentos normalizados que apruebe la Administración tributaria como medio de

representación para determinados procedimientos y previéndose la actuación de los obligados mediante un asesor fiscal.

En el capítulo IV del título II se regula la deuda tributaria, que no comprende el concepto de sanciones, las cuales se regulan de forma específica en el título IV de la ley. En esta materia se dan entrada en la ley diversos preceptos del vigente Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, como los relativos a plazos de pago, medios de pago o aplazamiento y fraccionamiento de la deuda tributaria. En materia de plazos de pago se amplía una quincena el plazo de pago en período voluntario de las deudas liquidadas por la Administración y en materia de prescripción, se mantiene el plazo de cuatro años establecido por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y se establece una regulación más completa, con sistematización de las reglas de cómputo e interrupción del plazo de forma separada para cada derecho susceptible de prescripción, al objeto de evitar dudas interpretativas. También se añade una regla especial para el plazo de prescripción del derecho a exigir la obligación de pago a los responsables.

En lo que se refiere a la compensación, se formula expresamente el carácter meramente declarativo del acuerdo de compensación y se prevé la compensación de oficio de las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección durante el plazo de ingreso en período voluntario.

Por último, en materia de garantías, se incorpora a este capítulo la regulación de las medidas cautelares, con ampliación de los supuestos en que procede su adopción siempre que exista propuesta de liquidación, salvo en el supuesto de retenciones y tributos repercutidos que pueden adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección.

IV

En el título III se regula la aplicación de los tributos y es uno de los ámbitos donde se concentra una parte importante de las novedades que presenta la nueva ley, tanto en su estructura como en su contenido. El título III se compone de cinco capítulos: el capítulo I, que consagra principios generales que deben informar la aplicación de los tributos; el capítulo II, que establece normas comunes aplicables a las actuaciones y procedimientos tributarios; el capítulo III, que bajo la rúbrica de "actuaciones y procedimientos de gestión tributaria" configura los procedimientos de gestión más comunes; el capítulo IV, que regula el procedimiento de inspección; y el capítulo V, relativo al procedimiento de recaudación.

Dentro del capítulo I, "Principios generales", se potencia el deber de información y asistencia a los obligados tributarios. Destaca como principal novedad el carácter vinculante de todas las contestaciones a las consultas tributarias escritas y no sólo para el consultante sino también para otros obligados tributarios siempre que exista identidad entre su situación y el supuesto de hecho planteado en la consulta. Se otorga también carácter vinculante durante un plazo de tres meses a la información de la Administración sobre valoraciones de bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

En materia de colaboración social se establece el intercambio de información relevante con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, y se consagra expresamente el deber de sigilo de retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta en relación con los datos que reciban de otros obligados tributarios.

También destaca en este capítulo la importancia otorgada al empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos por la Administración tributaria para el desarrollo de su actividad y sus relaciones con los contribuyentes, con fijación de los principales supuestos en que cabe su utilización, con una amplia habilitación reglamentaria.

Especial mención merece, en este título, las normas integrantes del capítulo II que, bajo la rúbrica de "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios" van a tener una particular trascendencia y es donde se aprecia de forma más evidente el grado de aproximación de la normativa tributaria a las normas del procedimiento administrativo común.

En este capítulo, la Ley General Tributaria recoge exclusivamente las especialidades que presentan los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas generales, que serán de aplicación salvo lo expresamente previsto en las normas tributarias. Así, las normas de este capítulo II del título III tienen una gran relevancia ya que, por un lado, resultan aplicables a todos los procedimientos regulados en este título salvo que se establezcan normas especiales en los respectivos procedimientos, y, por otro, constituyen, junto con las normas administrativas generales, la regulación básica de aquellos procedimientos, especialmente de gestión tributaria, que no están expresamente regulados en esta ley.

De acuerdo con este esquema, se regulan las especialidades de las actuaciones y procedimientos tributarios relativas a las formas de inicio de los mismos, los derechos que deben observarse necesariamente en su desarrollo y las formas de terminación, así como cuestiones conexas a dicha terminación tales como las liquidaciones tributarias o el deber de resolver. En cuanto a los plazos de resolución y efectos de su incumplimiento, se incrementa notablemente la seguridad jurídica con una regulación similar a la de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, salvo en el cómputo de los plazos donde se tiene en cuenta la especificidad de la materia tributaria.

También se establecen como normas comunes de todas las actuaciones y procedimientos tributarios las relativas a la prueba, las notificaciones, la entrada en el domicilio de los obligados tributarios, la denuncia pública y las facultades de comprobación e investigación de la Administración tributaria.

En materia de prueba, se incorpora la posibilidad de fijar requisitos formales de deducibilidad y se acoge la norma general de que los gastos deducibles y las deducciones practicadas se justifiquen prioritariamente mediante factura o documento sustitutivo. También se regula expresamente la presunción de certeza de los datos declarados por los contribuyentes.

En cuanto a las notificaciones, se prevén las especialidades que presentan las notificaciones tributarias respecto al régimen general del derecho administrativo y se recogen determinadas medidas encaminadas a reforzar la efectividad de las mismas como la ampliación de las personas legitimadas para recibirlas o la previsión de que, en caso de notificación por comparecencia, se tendrá por notificado al obligado en las sucesivas actuaciones del procedimiento salvo la liquidación, que deberá ser notificada en todo caso. Se potencia asimismo la publicación de notificaciones en Internet, que podrá sustituir la efectuada tradicionalmente en los tablones de edictos.

La regulación en el capítulo III de las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria es una de las principales novedades de la ley, dado el escaso número de preceptos que sobre esta materia contenía la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

Una regulación sistemática y suficiente de la gestión tributaria constituía una tradicional demanda que el legislador debía atender de forma imperiosa principalmente por dos motivos: porque, a pesar de las últimas modificaciones de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la regulación que establecía esta ley continuaba tomando como referencia el sistema clásico de declaración y posterior liquidación administrativa, aún habiéndose generalizado en la práctica el régimen de autoliquidaciones; y porque el objetivo de seguridad jurídica que persigue esta ley exige dotar de un adecuado respaldo normativo a las actuaciones de comprobación que se realizan en el marco de la gestión tributaria.

No obstante, la regulación de los procedimientos de gestión tributaria se aborda de una forma flexible, al objeto de permitir que la gestión pueda evolucionar hacia nuevos sistemas sin que la Ley General Tributaria lo impida o quede rápidamente obsoleta. Así, se regulan de forma abierta las formas de iniciación de la gestión tributaria, y se procede por vez primera en el ordenamiento tributario a la definición de conceptos como el de autoliquidación o el de comunicación de datos, así como el de declaración o autoliquidación complementaria y sustitutiva. Del mismo modo, se regulan únicamente los procedimientos de gestión tributaria más comunes, al tiempo que se permite el desarrollo reglamentario de otros procedimientos de menor entidad para los que se acuña un elemental sistema de fuentes.

Como procedimientos de gestión más comunes se regulan en la propia ley los siguientes: el procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa de

cada tributo, dentro del cual se incluyen las devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones y las derivadas de la presentación de solicitudes o comunicaciones de datos; el procedimiento iniciado mediante declaración, en la que se ponga de manifiesto la realización del hecho imponible al objeto de que la Administración cuantifique la obligación tributaria mediante liquidación provisional; el procedimiento de verificación de datos, para supuestos de errores o discrepancias entre los datos declarados por el obligado y los que obren en poder de la Administración, así como para comprobaciones de escasa entidad que, en ningún caso, pueden referirse a actividades económicas; el procedimiento de comprobación de valores, donde se regula esencialmente la tasación pericial contradictoria; y el procedimiento de comprobación limitada, que constituye una de las principales novedades de la ley, habida cuenta de la escasa regulación que contemplaba el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y que supone un importante instrumento para reforzar el control tributario.

El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación. En este procedimiento tiene especial importancia dejar constancia de los extremos comprobados y las actuaciones realizadas a efectos de un posterior procedimiento inspector.

El capítulo IV del título III, dedicado a las actuaciones y procedimiento de inspección, presenta una regulación más completa y estructurada que la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, con incorporación de los preceptos reglamentarios de mayor calado y novedades importantes en la terminación del procedimiento.

El capítulo está dividido en dos secciones, una relativa a las disposiciones generales y otra relativa al procedimiento inspector.

Dentro de la sección 2.ª, destaca la detallada regulación del plazo de duración del procedimiento inspector y los efectos de su incumplimiento y, especialmente, la nueva modalidad de actas con acuerdo que constituye una de las principales modificaciones que introduce la nueva ley, como instrumento al servicio del objetivo ya señalado de reducir la conflictividad en el ámbito tributario.

Las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación. El acuerdo se perfecciona con la suscripción del acta, para lo que será necesario autorización del órgano competente para liquidar y la constitución de un depósito, un aval o un seguro de caución. En caso de imposición de sanciones, se aplicará una reducción del 50 por ciento sobre el importe de la sanción siempre que no se interponga recurso contencioso-administrativo. La liquidación y la sanción no podrán ser objeto de recurso en vía administrativa.

El capítulo V relativo a las actuaciones y el procedimiento de recaudación supone una mejor sistematización de las normas reguladoras de la recaudación, con incorporación de algunos preceptos especialmente relevantes del vigente Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre. Destaca en este capítulo la delimitación de las facultades de los órganos de recaudación, la revisión de los motivos de impugnación contra la providencia de apremio y las diligencias de embargo, la flexibilización del orden de embargo y la regulación del procedimiento contra responsables y sucesores.

V

El título IV regula, a diferencia de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como los procedimentales, estos últimos ausentes en dicha ley.

Se enumeran en el capítulo I los principios de la potestad sancionadora en materia administrativa con las especialidades que presentan en materia tributaria. Dentro del capítulo II se relacionan los sujetos infractores y se regulan las figuras de los responsables y los

sucesores en las sanciones. También, como consecuencia de la separación conceptual de la deuda tributaria, se regula de modo específico para las sanciones las causas de extinción de la responsabilidad, especialmente la prescripción.

Por lo que respecta a la tipificación de las infracciones y al cálculo de las sanciones, es uno de los aspectos de la nueva ley que presenta importantes modificaciones, al revisarse en profundidad el régimen sancionador de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria con el objeto de incrementar la seguridad jurídica en su aplicación y potenciar el aspecto subjetivo de la conducta de los obligados en la propia tipificación de las infracciones, de modo que las sanciones más elevadas queden reservadas a los supuestos de mayor culpabilidad.

En primer lugar, se adopta la clasificación tripartita de infracciones leves, graves y muy graves de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, lo que supone superar la distinción clásica entre el concepto de infracción grave, como generadora de perjuicio económico para la Hacienda Pública que es sancionada con multa porcentual, y el de infracción simple, como aquella que no genera perjuicio económico y es sancionada con multa fija. En el nuevo sistema, las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor, de modo que la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción, y muy grave si se han utilizado medios fraudulentos. En ausencia de ambas circunstancias, la infracción será siempre leve, así como en los casos en que, por razón de la cuantía de la deuda descubierta, la propia ley le otorga esa calificación.

Por su parte, las infracciones que no generen perjuicio económico se incluyen en una de las tres categorías en función de la gravedad del comportamiento y se establece en algunos casos su sanción de forma porcentual tomando como base otras magnitudes distintas de la deuda dejada de ingresar. Se refuerzan especialmente las sanciones por incumplimiento del deber de suministrar información a la Administración tributaria y por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la misma.

Por otro lado, destaca la tipificación de nuevas infracciones, como la solicitud indebida de devoluciones omitiendo datos relevantes o falseando datos sin que se hayan llegado a obtener, o el incumplimiento del deber de sigilo por parte de retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta, así como la inclusión de sanciones reguladas hasta ahora en leyes especiales como la comunicación incorrecta o la no comunicación de datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta. Desaparece, en cambio, la tipificación genérica como infracción de cualquier incumplimiento de obligaciones o deberes exigidos por la normativa tributaria, por exigencias del principio de tipicidad en materia sancionadora.

En segundo lugar, por lo que se refiere a la cuantificación de las sanciones, y al objeto de incrementar la seguridad jurídica, se establecen en cada caso los criterios de graduación aplicables y el porcentaje fijo que representan, de modo que la suma de todos los concurrentes coincide con la sanción máxima que se puede imponer.

En tercer lugar, se revisa el sistema de reducción de las sanciones por conformidad o acuerdo del contribuyente. Además de la reducción del 30 por ciento para el caso de conformidad con la propuesta de regularización, que se mantiene, se incluye una reducción del 50 por ciento para la nueva modalidad de actas con acuerdo, siempre que no se impugne la liquidación ni la sanción en vía contencioso-administrativa y se ingrese antes de la finalización del período voluntario si se ha aportado aval o certificado de seguro de caución.

También se incluye, con el objeto de reducir el número de recursos contra sanciones, una reducción del 25 por ciento para todos los casos, salvo las actas con acuerdo, en que el importe de la sanción se ingrese en plazo voluntario y no se interponga recurso contra la sanción, ni contra la liquidación.

Por último, a diferencia de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la nueva ley contiene las normas fundamentales del procedimiento sancionador en materia tributaria; destacando en este sentido, al igual que en otras partes de la ley, las especialidades tributarias respecto a las normas generales del procedimiento sancionador en materia administrativa, que serán de aplicación en lo no previsto en la norma tributaria.

Se establece la regla general del procedimiento separado aunque, en aras de la economía procesal, se excepciona en los supuestos de actas con acuerdo y en los casos de renuncia del obligado tributario, con el fin de mejorar la seguridad jurídica. También se mantiene en la ley el plazo máximo de tres meses desde la liquidación para iniciar el procedimiento sancionador que resulte de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección y se amplía a los procedimientos sancionadores que resulten de un procedimiento iniciado mediante declaración. En materia de recursos contra sanciones, se mantiene que la ejecución de las mismas quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación de un recurso o reclamación y, de acuerdo con la más reciente doctrina jurisprudencial, se establece que no se exigirán intereses de demora hasta que la sanción sea firme en vía administrativa. Igualmente, la impugnación de las sanciones no determina la pérdida de la reducción por conformidad excepto en el mencionado caso de las actas con acuerdo.

VI

El título V, relativo a la revisión en vía administrativa, contiene también importantes modificaciones respecto a la regulación que sobre esta materia contemplaba la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria bajo la rúbrica de "gestión tributaria" en su acepción más amplia, ya superada en la nueva ley. El título V regula todas las modalidades de revisión de actos en materia tributaria, establece una regulación más detallada de los procedimientos especiales de revisión y del recurso de reposición, incluye preceptos hasta este momento reglamentarios, e incorpora las principales normas de las reclamaciones económico-administrativas hasta ahora contenidas en el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-administrativo, que por este motivo pone fin a su vigencia.

Respecto a los procedimientos especiales de revisión, destaca la aproximación a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tanto en la enumeración de las causas de nulidad de pleno derecho como en la desaparición del procedimiento de revisión de actos anulables, exigiéndose para obtener su revisión la previa declaración de lesividad y la posterior impugnación en vía contencioso-administrativa. También destaca la regulación en el ámbito tributario del procedimiento de revocación para revisar actos en beneficio de los interesados.

Por lo que atañe al recurso de reposición, se amplían a un mes los plazos para interponer y para notificar la resolución de este recurso, y se recogen las principales normas de tramitación y suspensión hasta ahora contenidas en el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre.

En la regulación de las reclamaciones económico-administrativas se amplía también a un mes el plazo de interposición y se introducen igualmente importantes novedades con la finalidad de agilizar la resolución de las reclamaciones y disminuir el número de asuntos pendientes en los tribunales económico-administrativos. En este sentido, destaca la creación de órganos unipersonales que podrán resolver reclamaciones, en única instancia y en plazos más cortos, en relación con determinadas materias y cuantías, además de intervenir, dentro del procedimiento general, en la resolución de inadmisibilidades o cuestiones incidentales o en el archivo de actuaciones en caso de caducidad, renuncia, desistimiento o satisfacción extraprocesal.

En materia de recursos extraordinarios, se establece un nuevo recurso de alzada para la unificación de doctrina contra las resoluciones del Tribunal Económico-administrativo Central, del que conocerá una Sala especial de nueva creación en la que participan, además de miembros del propio Tribunal, el Director General de Tributos, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General o de Departamento del que dependa funcionalmente el órgano que dictó el acto y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Esta medida complementa la del carácter vinculante de las consultas tributarias para hacer efectiva la unificación de criterios en la actuación de toda la Administración tributaria.

Por lo demás, se mantiene el recurso extraordinario de revisión contra los actos en materia tributaria y las resoluciones económico-administrativas firmes, tanto de las pruebas que fueran de difícil o imposible aportación al tiempo de dictarse la resolución como las de

nueva obtención, por lo que se adapta así a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Finalmente, esta ley contiene 16 disposiciones adicionales, cinco transitorias, una derogatoria y 11 finales.

Entre ellas, destaca la disposición adicional undécima, que regula las reclamaciones económico-administrativas en materia no tributaria y la disposición adicional decimotercera que regula la participación de las comunidades autónomas en los Tribunales Económico-administrativos. Las disposiciones transitorias por su parte determinan el régimen aplicable, en materia de procedimientos y normas sustantivas, que facilite el tránsito de una norma a otra. Además, cabe mencionar que las disposiciones finales primera a décima modifican la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, y el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria, para adecuar la definición de tasa al concepto recogido en la Ley General Tributaria y para modificar las referencias a esta ley contenidas en la Ley General Presupuestaria, y, con el objeto de adecuar las referencias relativas a las infracciones y sanciones contenidas en otras leyes tributarias, se modifican diferentes artículos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

A efectos de asegurar la adecuada implantación de los procedimientos, medios de gestión y el necesario desarrollo reglamentario, se establece la entrada en vigor de la Ley el 1 de julio de 2004.

VII

Toda norma integrante del ordenamiento jurídico debe ser concebida para que su comprensión por parte de los destinatarios sea lo más sencilla posible, de forma que se facilite el cumplimiento de los derechos, deberes y obligaciones contenidos en la misma. Dada la extensión y complejidad que necesariamente acompaña a una Ley General Tributaria con vocación codificadora, se entiende oportuno la inclusión de un índice de artículos que permita la rápida localización y ubicación sistemática de los preceptos de la ley.

TÍTULO I

Disposiciones generales del ordenamiento tributario

CAPÍTULO I

Principios generales

Artículo 1. *Objeto y ámbito de aplicación.*

1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución.

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

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

A los efectos de esta ley, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español

preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.

La asistencia mutua a la que se refiere este apartado participa de la naturaleza jurídica de las relaciones internacionales a las que se refiere el artículo 149.1.3.ª de la Constitución.

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

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

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

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

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

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

1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Artículo 4. *Potestad tributaria.*

1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.

Artículo 5. *La Administración tributaria.*

1. A los efectos de esta Ley, la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV, V, VI y VII.

2. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público.

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

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

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

4. El Estado y las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos y para el ejercicio de las funciones de revisión en vía administrativa.

5. Asimismo, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre éstas y el Estado o las Comunidades Autónomas.

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

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

CAPÍTULO II

Normas tributarias

Sección 1.ª Fuentes normativas

Artículo 7. *Fuentes del ordenamiento tributario.*

1. Los tributos se regirán:

a) Por la Constitución.

b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.

c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.

d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden

ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

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

Artículo 8. *Reserva de ley tributaria.*

Se regularán en todo caso por ley:

a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.

b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.

c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.

d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.

f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.

g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.

h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.

j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.

k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.

l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.

m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

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

1. Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes.

2. Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas.

Sección 2.ª Aplicación de las normas tributarias

Artículo 10. *Ámbito temporal de las normas tributarias.*

1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

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

Artículo 11. *Criterios de sujeción a las normas tributarias.*

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

Sección 3.ª Interpretación, calificación e integración

Artículo 12. *Interpretación de las normas tributarias.*

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

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

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

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

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

Artículo 13. *Calificación.*

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

Artículo 14. *Prohibición de la analogía.*

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

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

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

Artículo 16. *Simulación.*

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

TÍTULO II

Los tributos

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Sección 1.ª La relación jurídico-tributaria

Artículo 17. *La relación jurídico-tributaria.*

1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.
2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.
3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley.
4. En el marco de la asistencia mutua podrán establecerse obligaciones tributarias a los obligados tributarios, cualquiera que sea su objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 bis de esta Ley.
5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Artículo 18. *Indisponibilidad del crédito tributario.*

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

Sección 2.ª Las obligaciones tributarias

Subsección 1.ª La obligación tributaria principal

Artículo 19. *Obligación tributaria principal.*

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

Artículo 20. *Hecho imponible.*

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

Artículo 21. *Devengo y exigibilidad.*

1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.

Artículo 22. *Exenciones.*

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

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

Artículo 23. *Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta.*

1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta.

Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.

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

Subsección 3.ª Las obligaciones entre particulares resultantes del tributo

Artículo 24. *Obligaciones entre particulares resultantes del tributo.*

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

2. Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente.

Subsección 4.ª Las obligaciones tributarias accesorias

Artículo 25. *Obligaciones tributarias accesorias.*

1. Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley.

2. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias.

Artículo 26. *Interés de demora.*

1. El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.

2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

a) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

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

e) Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.

f) Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente, salvo que voluntariamente regularice su situación tributaria sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta Ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

4. No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

5. En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

6. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.

Artículo 27. *Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.*

1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al

reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

No obstante lo anterior, no se exigirán los recargos de este apartado si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las siguientes circunstancias:

a) Que la declaración o autoliquidación se presente en el plazo de seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada.

b) Que se produzca el completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la declaración o autoliquidación en los términos previstos en el apartado 5 de este artículo.

c) Que no se presente solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación dictada por la Administración.

d) Que de la regularización efectuada por la Administración no derive la imposición de una sanción.

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

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

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de

caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

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

Artículo 28. *Recargos del período ejecutivo.*

1. Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley.

Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.

Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

2. El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas.

4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurran las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

5. El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

6. No se devengarán los recargos del periodo ejecutivo en el caso de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, salvo que la normativa sobre dicha asistencia establezca otra cosa.

Subsección 5.ª Las obligaciones tributarias formales

Artículo 29. *Obligaciones tributarias formales.*

1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

a) La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.

b) La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados.

En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y

archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

h) La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

i) Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.

j) La obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. Reglamentariamente se podrán establecer especificaciones técnicas que deban reunir dichos sistemas y programas, así como la obligación de que los mismos estén debidamente certificados y utilicen formatos estándar para su legibilidad.

3. En desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.

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

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

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

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

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

Artículo 30. *Obligaciones y deberes de la Administración tributaria.*

1. La Administración tributaria está sujeta al cumplimiento de las obligaciones de contenido económico establecidas en esta ley. Tienen esta naturaleza la obligación de realizar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, la de devolución de ingresos indebidos, la de reembolso de los costes de las garantías y la de satisfacer intereses de demora.

2. La Administración tributaria está sujeta, además, a los deberes establecidos en esta ley en relación con el desarrollo de los procedimientos tributarios y en el resto del ordenamiento jurídico.

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

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

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

2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

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

Artículo 32. *Devolución de ingresos indebidos.*

1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley.

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

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

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

Artículo 33. *Reembolso de los costes de las garantías.*

1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías.

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

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

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

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

Artículo 34. *Derechos y garantías de los obligados tributarios.*

1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

b) Derecho a obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.

c) Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.

d) Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.

e) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

f) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.

g) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.

h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

i) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.

j) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

k) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.

n) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

ñ) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.

o) Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

p) Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

q) Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

r) Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

s) Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley.

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

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

CAPÍTULO II

Obligados tributarios

Sección 1.ª Clases de obligados tributarios

Artículo 35. *Obligados tributarios.*

1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios:

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

3. También tendrán el carácter de obligados tributarios aquellos a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.

6. También tendrán la consideración de obligados tributarios aquellos a los que se pueda imponer obligaciones tributarias conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

7. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

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

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

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

1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

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

2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.

Artículo 37. *Obligados a realizar pagos a cuenta.*

1. Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible.

2. Es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos.

3. Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo.

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

1. Es obligado a repercutir la persona o entidad que, conforme a la ley, debe repercutir la cuota tributaria a otras personas o entidades y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con aquel que realiza las operaciones gravadas.

2. Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida.

3. Es obligado a soportar la retención, la persona o entidad perceptora de las cantidades sobre las que, según la ley, el retenedor deba practicar retenciones tributarias.

4. La ley podrá imponer a las personas o entidades la obligación de soportar los ingresos a cuenta de cualquier tributo practicados con ocasión de las rentas en especie o dinerarias que perciban y, en su caso, la repercusión de su importe por el pagador de dichas rentas.

Sección 2.ª Sucesores

Artículo 39. *Sucesores de personas físicas.*

1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

2. No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente.

3. Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.

Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.

Las obligaciones tributarias a que se refiere el párrafo anterior y las que fueran transmisibles por causa de muerte podrán satisfacerse con cargo a los bienes de la herencia yacente.

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

1. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley.

Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

2. El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos.

3. En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica.

4. En caso de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades.

5. Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.

Sección 3.ª Responsables tributarios

Artículo 41. *Responsabilidad tributaria.*

1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.

En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.

La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.

A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley.

Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley.

5. Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

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

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

Artículo 42. *Responsables solidarios.*

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

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

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

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

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

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley.

Artículo 43. *Responsables subsidiarios.*

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

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.

d) Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta ley.

e) Los representantes aduaneros cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. No obstante, esta responsabilidad subsidiaria no alcanzará a la deuda aduanera.

f) Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

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

La responsabilidad quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente

de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado.

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

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

g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

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

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

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

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

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

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

3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria se regirá por lo dispuesto en el artículo 176 de esta ley.

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

Artículo 44. *Capacidad de obrar.*

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

Artículo 45. *Representación legal.*

1. Por las personas que carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales.

2. Por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación, por disposición de la ley o por acuerdo válidamente adoptado.

3. Por los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes.

Artículo 46. *Representación voluntaria.*

1. Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal, con el que se entenderán las sucesivas actuaciones administrativas, salvo que se haga manifestación expresa en contrario.

2. Para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del obligado tributario, solicitar devoluciones de ingresos indebidos o reembolsos y en los restantes supuestos en que sea necesaria la firma del obligado tributario en los procedimientos regulados en los títulos III, IV, V, VI y VII de esta Ley, la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

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

3. Para los actos de mero trámite se presumirá concedida la representación.

4. Cuando en el marco de la colaboración social en la gestión tributaria, o en los supuestos que se prevean reglamentariamente, se presente por medios telemáticos cualquier documento ante la Administración tributaria, el presentador actuará con la representación que sea necesaria en cada caso. La Administración tributaria podrá requerir, en cualquier momento, la acreditación de dicha representación, que podrá efectuarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo.

5. Para la realización de actuaciones distintas de las mencionadas en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, la representación podrá acreditarse debidamente en la forma que reglamentariamente se establezca.

6. Cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6(*) del artículo 35 de esta ley, concurran varios titulares en una misma obligación tributaria, se presumirá otorgada la representación a cualquiera de ellos, salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. La liquidación que resulte de dichas actuaciones deberá ser notificada a todos los titulares de la obligación.

7. La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se acompañe aquél o se subsane el defecto dentro del plazo de 10 días, que deberá conceder al efecto el órgano administrativo competente.

(*) Actual apartado 7.

Artículo 47. *Representación de personas o entidades no residentes.*

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

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

Sección 5.ª El domicilio fiscal

Artículo 48. *Domicilio fiscal.*

1. El domicilio fiscal es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

2. El domicilio fiscal será:

a) Para las personas físicas, el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.

b) Para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

c) Para las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, el que resulte de aplicar las reglas establecidas en el párrafo b) anterior.

d) Para las personas o entidades no residentes en España, el domicilio fiscal se determinará según lo establecido en la normativa reguladora de cada tributo.

En defecto de regulación, el domicilio será el del representante al que se refiere el artículo 47 de esta ley. No obstante, cuando la persona o entidad no residente en España opere mediante establecimiento permanente, el domicilio será el que resulte de aplicar a dicho establecimiento permanente las reglas establecidas en los párrafos a) y b) de este apartado.

3. Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente. El cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación, pero ello no impedirá que, conforme a lo establecido reglamentariamente, los procedimientos que se hayan iniciado de oficio antes de la comunicación de dicho cambio, puedan continuar tramitándose por el órgano correspondiente al domicilio inicial, siempre que las notificaciones derivadas de dichos procedimientos se realicen de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 de esta ley.

4. Cada Administración podrá comprobar y rectificar el domicilio fiscal declarado por los obligados tributarios en relación con los tributos cuya gestión le competa con arreglo al procedimiento que se fije reglamentariamente.

CAPÍTULO III

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

Artículo 49. *Cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta.*

La obligación tributaria principal y la obligación de realizar pagos a cuenta se determinarán a partir de las bases tributarias, los tipos de gravamen y los demás elementos previstos en este capítulo, según disponga la ley de cada tributo.

Artículo 50. *Base imponible: concepto y métodos de determinación.*

1. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.
2. La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:

a) Estimación directa.
b) Estimación objetiva.
c) Estimación indirecta.

3. Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios.
4. La estimación indirecta tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de esta ley.

Artículo 51. *Método de estimación directa.*

El método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.

Artículo 52. *Método de estimación objetiva.*

El método de estimación objetiva podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo.

Artículo 53. *Método de estimación indirecta.*

1. El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

2. Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:

a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto.

b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios.

c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurran en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.

3. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 158 de esta ley.

Artículo 54. *Base liquidable.*

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

Artículo 55. *Tipo de gravamen.*

1. El tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra.

2. Los tipos de gravamen pueden ser específicos o porcentuales, y deberán aplicarse según disponga la ley propia de cada tributo a cada unidad, conjunto de unidades o tramo de la base liquidable.

El conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable en un tributo se denominará tarifa.

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

Artículo 56. *Cuota tributaria.*

1. La cuota íntegra se determinará:

a) Aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.

b) Según cantidad fija señalada al efecto.

2. Para el cálculo de la cuota íntegra podrán utilizarse los métodos de determinación previstos en el apartado 2 del artículo 50 de esta ley.

3. La cuota íntegra deberá reducirse de oficio cuando de la aplicación de los tipos de gravamen resulte que a un incremento de la base corresponde una porción de cuota superior a dicho incremento. La reducción deberá comprender al menos dicho exceso.

Se exceptúan de esta regla los casos en que la deuda tributaria deba pagarse por medio de efectos timbrados.

4. El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca en cada caso.

5. La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo.

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

Artículo 57. *Comprobación de valores.*

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente,

en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado.

d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

e) Dictamen de peritos de la Administración.

f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley.

CAPÍTULO IV

La deuda tributaria

Sección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 58. *Deuda tributaria.*

1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

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

a) El interés de demora.

b) Los recargos por declaración extemporánea.

c) Los recargos del período ejecutivo.

d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

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

Artículo 59. *Extinción de la deuda tributaria.*

1. Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

2. El pago, la compensación, la deducción sobre transferencias o la condonación de la deuda tributaria tiene efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado, deducido o condonado.

Sección 2.ª El pago

Artículo 60. *Formas de pago.*

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

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

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

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

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

Artículo 61. *Momento del pago.*

1. Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas recaudadoras o entidades autorizadas para su admisión.

2. En caso de empleo de efectos timbrados se entenderá pagada la deuda tributaria cuando aquéllos se utilicen en la forma que reglamentariamente se determine.

3. El pago en especie extinguirá la deuda tributaria en el momento señalado en las normas que lo regulen.

Artículo 62. *Plazos para el pago.*

1. Las deudas tributarias resultantes de una autoliquidación deberán pagarse en los plazos que establezca la normativa de cada tributo.

2. En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

3. El pago en período voluntario de las deudas de notificación colectiva y periódica que no tengan establecido otro plazo en sus normas reguladoras deberá efectuarse en el período comprendido entre el día uno de septiembre y el 20 de noviembre o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

La Administración tributaria competente podrá modificar el plazo señalado en el párrafo anterior siempre que dicho plazo no sea inferior a dos meses.

4. Las deudas que deban abonarse mediante efectos timbrados se pagarán en el momento de la realización del hecho imponible, si no se dispone otro plazo en su normativa específica.

5. Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

6. El pago de las deudas de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua será requerido al obligado tributario, que deberá efectuarlo en los siguientes plazos:

a) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación del instrumento de ejecución se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

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

7. Las deudas tributarias aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa.

8. En los supuestos en los que la ley de cada tributo lo establezca, el ingreso de la deuda de un obligado tributario podrá suspenderse total o parcialmente, sin aportación de garantía y a solicitud de éste, si otro obligado presenta una declaración o autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver o una comunicación de datos, con indicación de que el importe de la devolución que pueda ser reconocido se destine a la cancelación de la deuda cuya suspensión se pretende.

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

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

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

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

Artículo 63. *Imputación de pagos.*

1. Las deudas tributarias son autónomas. El obligado al pago de varias deudas podrá imputar cada pago a la deuda que libremente determine.

2. El cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue el derecho de la Administración tributaria a percibir los anteriores en descubierto.

3. En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo obligado tributario y no pudieran extinguirse totalmente, la Administración tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, aplicará el pago a la deuda más antigua. Su antigüedad se determinará de acuerdo con la fecha en que cada una fue exigible.

4. Cuando se hubieran acumulado varias deudas tributarias a favor de una Administración y de otras entidades de derecho público dependientes de la misma, tendrán preferencia para su cobro las primeras, teniendo en consideración lo dispuesto en la sección 5.ª de este capítulo.

Artículo 64. *Consignación del pago.*

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

Artículo 65. *Aplazamiento y fraccionamiento del pago.*

1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las siguientes deudas tributarias:

a) Aquellas cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

b) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta.

c) En caso de concurso del obligado tributario, las que, de acuerdo con la legislación concursal, tengan la consideración de créditos contra la masa.

d) Las resultantes de la ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado reguladas en el título VII de esta Ley.

e) Las resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.

f) Las derivadas de tributos que deban ser legalmente repercutidos salvo que se justifique debidamente que las cuotas repercutidas no han sido efectivamente pagadas.

g) Las correspondientes a obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

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

3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria.

4. Cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.

5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.

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

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

Sección 3.ª La prescripción

Artículo 66. *Plazos de prescripción.*

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Artículo 66 bis. *Derecho a comprobar e investigar.*

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

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

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

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

Artículo 67. *Cómputo de los plazos de prescripción.*

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

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

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

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

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

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

En el caso d), desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo o desde el día

siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir la devolución o el reembolso del coste de las garantías.

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

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

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

Artículo 68. *Interrupción de los plazos de prescripción.*

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

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

2. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo b) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

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

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

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

3. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.

b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

4. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo d) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.

b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.

c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

5. Las actuaciones a las que se refieren los apartados anteriores y las de naturaleza análoga producirán los efectos interruptivos de la prescripción cuando se realicen en otro Estado en el marco de la asistencia mutua, aun cuando dichos actos no produzcan efectos interruptivos semejantes en el Estado en el que materialmente se realicen.

6. Producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de prescripción, salvo lo establecido en el apartado siguiente.

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

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

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

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

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

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

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

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

Artículo 69. *Extensión y efectos de la prescripción.*

1. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 8 del artículo anterior.

2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.

3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria.

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

1. Salvo lo dispuesto en los apartados siguientes, las obligaciones formales vinculadas a otras obligaciones tributarias del propio obligado sólo podrán exigirse mientras no haya expirado el plazo de prescripción del derecho para determinar estas últimas.

2. A efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias de otras personas o entidades, las obligaciones de conservación y suministro de información previstas en los párrafos d), e) y f) del apartado 2 del artículo 29 de esta ley deberán cumplirse en el plazo previsto en la normativa mercantil o en el plazo de exigencia de sus propias obligaciones formales al que se refiere el apartado anterior, si este último fuese superior.

3. La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66.bis.2 y 3 de esta Ley.

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

Artículo 71. *Compensación.*

1. Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario.

3. Los obligados tributarios podrán solicitar la compensación de los créditos y las deudas tributarias de las que sean titulares mediante un sistema de cuenta corriente, en los términos que reglamentariamente se determinen.

Artículo 72. *Compensación a instancia del obligado tributario.*

1. El obligado tributario podrá solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario de pago como en período ejecutivo.

2. La presentación de una solicitud de compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, pero no el devengo del interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito.

3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción.

Artículo 73. *Compensación de oficio.*

1. La Administración Tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo.

Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta Ley.

Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de esta Ley.

2. Serán compensables de oficio, una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado.

3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de inicio del período ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción.

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

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

1. Las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado podrán extinguirse con las deducciones sobre las cantidades que la Administración del Estado deba transferir a las referidas entidades.

La aplicación de este régimen a las comunidades autónomas y entidades de derecho público dependientes de éstas y a las entidades locales se realizará en los supuestos y conforme al procedimiento establecido en la legislación específica.

2. El inicio del procedimiento determinará la suspensión del cobro de las deudas a las que el mismo se refiera.

3. La extinción de las deudas objeto del procedimiento tendrá lugar cuando se produzca la deducción y por la cantidad concurrente.

Artículo 75. *Condonación.*

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

Artículo 76. *Baja provisional por insolvencia.*

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

2. La deuda tributaria se extinguirá si, vencido el plazo de prescripción, no se hubiera rehabilitado.

Sección 5.ª Garantías de la deuda tributaria

Artículo 77. *Derecho de prelación.*

1. La Hacienda Pública tendrá prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concurra con otros acreedores, excepto que se trate de acreedores de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real debidamente inscrito en el registro correspondiente con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de esta ley.

2. En el proceso concursal, los créditos tributarios quedarán sometidos a lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Artículo 78. *Hipoteca legal tácita.*

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

Artículo 79. *Afección de bienes.*

1. Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.

2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.

3. Siempre que la ley conceda un beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el obligado tributario de cualquier requisito por aquélla exigido, la Administración tributaria hará figurar el importe total de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar el beneficio fiscal, lo que los titulares de los registros públicos correspondientes harán constar por nota marginal de afección.

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

Artículo 80. *Derecho de retención.*

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

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

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

Artículo 81. *Medidas cautelares.*

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

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

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

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

4. Las medidas cautelares podrán consistir en:

a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.

b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.

c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.

d) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a

trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

e) Cualquier otra legalmente prevista.

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

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

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

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

a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas del apartado 8 de este artículo o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.

b) Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.

c) Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

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

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

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

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

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

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

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

9. Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito sin que se haya dictado la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrán adoptarse, por el órgano competente de la

Administración Tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.

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

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

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

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

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

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

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

2. Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.

b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria.

Véase la disposición adicional undécima de la Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de reforma del texto refundido de la Ley Concursal, en cuanto a aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que produce efectos desde el 1 de enero de 2023. Ref. BOE-A-2022-14580

TÍTULO III

La aplicación de los tributos

CAPÍTULO I

Principios generales

Sección 1.ª Procedimientos tributarios

Artículo 83. *Ámbito de la aplicación de los tributos.*

1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.

2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.

3. La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título.

4. Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos.

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

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

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

Sección 2.ª Información y asistencia a los obligados tributarios

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

1. La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones.

2. La actividad a la que se refiere el apartado anterior se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones:

a) Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia.

b) Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria.

c) Contestaciones a consultas escritas.

d) Actuaciones previas de valoración.

e) Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Artículo 86. *Publicaciones.*

1. El Ministerio de Hacienda difundirá por cualquier medio, durante el primer trimestre del año, los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y real decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho año.

2. El Ministerio de Hacienda difundirá periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión.

3. La Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas podrán convenir que las publicaciones a las que se refiere el apartado 1 se realicen en las lenguas oficiales de las comunidades autónomas.

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

Artículo 87. *Comunicaciones y actuaciones de información.*

1. La Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y podrá remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.

2. La Administración tributaria deberá suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten.

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

Artículo 88. *Consultas tributarias escritas.*

1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente.

3. Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

4. La Administración tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración.

5. La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.

6. La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

7. El procedimiento de tramitación y contestación de las consultas se desarrollará reglamentariamente.

8. La competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regulará por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario.

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

1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

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

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

1. Cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

2. Esta información tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria.

Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario.

3. El interesado no podrá entablar recurso alguno contra la información comunicada. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.

La falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado.

Artículo 91. *Acuerdos previos de valoración.*

1. Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria.

2. La solicitud deberá presentarse por escrito, antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. A dicha solicitud se acompañará la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario.

3. La Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario.

4. El acuerdo de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario.

5. En tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo. Dicho

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

6. Los obligados tributarios no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos regulados en este precepto. Podrán hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo.

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

Artículo 92. *Colaboración social.*

1. Los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen.

2. En particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.

3. La colaboración social en la aplicación de los tributos podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

a) Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 1 del artículo 57 de esta ley.

b) Campañas de información y difusión.

c) Simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

d) Asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación.

e) Presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios.

f) Subsanación de defectos, previa autorización de los obligados tributarios.

g) Información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributarios.

h) Solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios.

4. La Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Artículo 93. *Obligaciones de información.*

1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o

en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

d) Las personas y entidades que, por aplicación de la normativa vigente, conocieran o estuvieran en disposición de conocer la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones deberán cumplir ante la Administración tributaria con los requerimientos u obligaciones de información que reglamentariamente se establezcan respecto a dicha identificación.

e) Las personas jurídicas o entidades deberán comunicar a la Administración tributaria la identificación de los titulares reales de las mismas. A tal efecto, tendrán la consideración de titulares reales los definidos conforme al apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.

3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine.

Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren.

La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.

4. Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable:

a) El secreto del contenido de la correspondencia.

b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

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

1. Las autoridades, cualquiera que sea su naturaleza, los titulares de los órganos del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales; los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales; las cámaras y corporaciones, colegios y asociaciones profesionales; las mutualidades de previsión social; las demás entidades públicas, incluidas las gestoras de la Seguridad Social y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a suministrar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes con trascendencia tributaria recabe ésta mediante disposiciones de carácter general o a través de requerimientos concretos, y a prestarle, a ella y a sus agentes, apoyo, concurso, auxilio y protección para el ejercicio de sus funciones.

Asimismo, participarán en la gestión o exacción de los tributos mediante las advertencias, repercusiones y retenciones, documentales o pecuniarias, de acuerdo con lo previsto en las leyes o disposiciones reglamentarias vigentes.

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

3. Los juzgados y tribunales deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales.

4. El Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, así como la Secretaría de ambas comisiones, facilitarán a la Administración tributaria cuantos datos con trascendencia tributaria obtengan en el ejercicio de sus funciones, de oficio, con carácter general o mediante requerimiento individualizado en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Los órganos de la Administración tributaria podrán utilizar la información suministrada para la regularización de la situación tributaria de los obligados en el curso del procedimiento de comprobación o de inspección, sin que sea necesario efectuar el requerimiento al que se refiere el apartado 3 del artículo anterior.

5. La cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

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

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

a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.

d) La colaboración con las Administraciones públicas para la prevención y lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea, incluyendo las medidas oportunas para

prevenir, detectar y corregir el fraude, la corrupción y los conflictos de intereses que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea.

e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.

f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.

g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.

i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.

j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos.

k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.

l) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público.

m) La colaboración con la Oficina de Recuperación y Gestión de Activos mediante la cesión de los datos, informes o antecedentes necesarios para la localización de los bienes y derechos susceptibles de ser embargados o decomisados en un determinado proceso penal, previa acreditación de esta circunstancia.

n) La colaboración con las entidades responsables de los procedimientos de adjudicación de contratos y concesión de subvenciones vinculadas a la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, en relación con el análisis sistemático de riesgo de conflicto de interés.

2. En los casos de cesión previstos en el apartado anterior, la información de carácter tributario deberá ser suministrada preferentemente mediante la utilización de medios informáticos o telemáticos. Cuando las Administraciones públicas puedan disponer de la información por dichos medios, no podrán exigir a los interesados la aportación de certificados de la Administración tributaria en relación con dicha información.

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

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

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

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

5. Los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta sólo podrán utilizar los datos, informes o antecedentes relativos a otros obligados tributarios para el correcto cumplimiento

y efectiva aplicación de la obligación de realizar pagos a cuenta. Dichos datos deberán ser comunicados a la Administración tributaria en los casos previstos en la normativa propia de cada tributo.

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

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

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

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

a) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso, incluidas en su caso las que se hubieran exigido tras la declaración de responsabilidad solidaria, supere el importe de 600.000 euros.

b) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo original de ingreso en periodo voluntario.

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

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

2. En dichos listados se incluirá la siguiente información:

a) La identificación de los deudores conforme al siguiente detalle:

– Personas Físicas: nombre apellidos y NIF.

– Personas Jurídicas y entidades del artículo 35.4 de esta Ley: razón o denominación social completa y NIF.

b) El importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago tenidas en cuenta a efectos de la publicación.

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

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

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

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

En el caso de que los deudores paguen la totalidad de la cantidad adeudada a la fecha de referencia antes de la finalización del plazo para formular alegaciones, no se incluirán en

los listados comprensivos de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias.

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

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

Dicha rectificación también podrá ser acordada de oficio.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sección 4.ª Tecnologías informáticas y telemáticas

Artículo 96. *Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas.*

1. La Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes establezcan.

2. Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.

3. Los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos garantizarán la identificación de la Administración tributaria actuante y el ejercicio de su competencia. Además, cuando la Administración tributaria actúe de forma automatizada se garantizará la identificación de los órganos competentes para la programación y supervisión del sistema de información y de los órganos competentes para resolver los recursos que puedan interponerse.

4. Los programas y aplicaciones electrónicos, informáticos y telemáticos que vayan a ser utilizados por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades habrán de ser previamente aprobados por ésta en la forma que se determine reglamentariamente.

5. Los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración tributaria, o los que ésta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentos originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable.

CAPÍTULO II

Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios

Artículo 97. *Regulación de las actuaciones y procedimientos tributarios.*

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

a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

b) Supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

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

Subsección 1.ª Fases de los procedimientos tributarios

Artículo 98. *Iniciación de los procedimientos tributarios.*

1. Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria.

2. Los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente.

3. La Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. La Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios los modelos mencionados en las condiciones que señale la normativa tributaria.

4. En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

Artículo 99. *Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios.*

1. En el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en los apartados siguientes.

2. Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados.

3. Los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas.

4. El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.

5. El acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos únicamente podrá ser solicitado por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 95 de esta ley.

6. Para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados.

7. Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento.

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

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

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

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

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

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

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

Artículo 100. *Terminación de los procedimientos tributarios.*

1. Pondrá fin a los procedimientos tributarios la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se fundamente la solicitud, la imposibilidad material de continuarlos por

causas sobrevenidas, la caducidad, el cumplimiento de la obligación que hubiera sido objeto de requerimiento o cualquier otra causa prevista en el ordenamiento tributario.

2. Tendrá la consideración de resolución la contestación efectuada de forma automatizada por la Administración tributaria en aquellos procedimientos en que esté prevista esta forma de terminación.

Subsección 2.ª Liquidaciones tributarias

Artículo 101. *Las liquidaciones tributarias: concepto y clases.*

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

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

2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

3. Tendrán la consideración de definitivas:

a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

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

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

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.

c) En todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley.

Artículo 102. *Notificación de las liquidaciones tributarias.*

1. Las liquidaciones deberán ser notificadas a los obligados tributarios en los términos previstos en la sección 3.ª del capítulo II del título III de esta ley.

2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

a) La identificación del obligado tributario.

b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.

d) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, órgano ante el que hayan de presentarse y plazo para su interposición.

e) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

f) Su carácter de provisional o definitiva.

3. En los tributos de cobro periódico por recibo, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante edictos que así lo adviertan.

El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes.

4. Reglamentariamente podrán establecerse los supuestos en los que no será preceptiva la notificación expresa, siempre que la Administración así lo advierta por escrito al obligado tributario o a su representante.

Subsección 3.ª Obligación de resolver y plazos de resolución

Artículo 103. *Obligación de resolver.*

1. La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa.

2. No existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.

No obstante, cuando el interesado solicite expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a contestar a su petición.

3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho.

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

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

El plazo se contará:

a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

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

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

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

Sección 2.ª Prueba

Artículo 105. *Carga de la prueba.*

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.

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

1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

2. Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.

3. La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.

4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

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

Artículo 107. *Valor probatorio de las diligencias.*

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

Artículo 108. *Presunciones en materia tributaria.*

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

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

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

Sección 3.ª Notificaciones

Artículo 109. *Notificaciones en materia tributaria.*

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

Artículo 110. *Lugar de práctica de las notificaciones.*

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

Artículo 111. *Personas legitimadas para recibir las notificaciones.*

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

2. El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma.

Artículo 112. *Notificación por comparecencia.*

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado o a su representante por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada al menos dos veces en el domicilio fiscal, o en el designado por el interesado si se trata de un procedimiento iniciado a solicitud del mismo, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido en dicho domicilio o lugar.

En este supuesto se citará al interesado o a su representante para ser notificados por comparecencia por medio de anuncios que se publicarán, por una sola vez para cada interesado, en el "Boletín Oficial del Estado".

La publicación en el "Boletín Oficial del Estado" se efectuará los lunes, miércoles y viernes de cada semana. Estos anuncios podrán exponerse asimismo en la oficina de la Administración tributaria correspondiente al último domicilio fiscal conocido. En el caso de que el último domicilio conocido radicara en el extranjero, el anuncio se podrá exponer en el consulado o sección consular de la embajada correspondiente.

2. En la publicación constará la relación de notificaciones pendientes con indicación del obligado tributario o su representante, el procedimiento que las motiva, el órgano competente de su tramitación y el lugar y plazo en que el destinatario de las mismas deberá comparecer para ser notificado.

En todo caso, la comparecencia deberá producirse en el plazo de 15 días naturales, contados desde el siguiente al de la publicación del anuncio en el "Boletín Oficial del Estado". Transcurrido dicho plazo sin comparecer, la notificación se entenderá producida a todos los efectos legales el día siguiente al del vencimiento del plazo señalado.

3. Cuando el inicio de un procedimiento o cualquiera de sus trámites se entiendan notificados por no haber comparecido el obligado tributario o su representante, se le tendrá por notificado de las sucesivas actuaciones y diligencias de dicho procedimiento, y se mantendrá el derecho que le asiste a comparecer en cualquier momento del mismo. No obstante, las liquidaciones que se dicten en el procedimiento y los acuerdos de enajenación de los bienes embargados deberán ser notificados con arreglo a lo establecido en esta Sección.

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

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

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

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

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

Sección 5.ª Denuncia pública

Artículo 114. *Denuncia pública.*

1. Mediante la denuncia pública se podrán poner en conocimiento de la Administración tributaria hechos o situaciones que puedan ser constitutivos de infracciones tributarias o tener trascendencia para la aplicación de los tributos. La denuncia pública es independiente del deber de colaborar con la Administración tributaria regulado en los artículos 93 y 94 de esta ley.

2. Recibida una denuncia, se remitirá al órgano competente para realizar las actuaciones que pudieran proceder. Este órgano podrá acordar el archivo de la denuncia cuando se considere infundada o cuando no se concreten o identifiquen suficientemente los hechos o las personas denunciadas.

Se podrán iniciar las actuaciones que procedan si existen indicios suficientes de veracidad en los hechos imputados y éstos son desconocidos para la Administración tributaria. En este caso, la denuncia no formará parte del expediente administrativo.

3. No se considerará al denunciante interesado en las actuaciones administrativas que se inicien como consecuencia de la denuncia ni se le informará del resultado de las mismas. Tampoco estará legitimado para la interposición de recursos o reclamaciones en relación con los resultados de dichas actuaciones.

Sección 6.ª Potestades y funciones de comprobación e investigación

Artículo 115. *Potestades y funciones de comprobación e investigación.*

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

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

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la

previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley.

Artículo 116. *Plan de control tributario.*

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

CAPÍTULO III

Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria

Sección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 117. *La gestión tributaria.*

1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.
b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.
c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales, así como de los regímenes tributarios especiales, mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de gestión tributaria.
d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.
e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.
f) La realización de actuaciones de verificación de datos.
g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.
h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.
i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.
j) La emisión de certificados tributarios.
k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.
l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.
m) La información y asistencia tributaria.
n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta ley y en su normativa de desarrollo.

Artículo 118. *Formas de iniciación de la gestión tributaria.*

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

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

Artículo 119. *Declaración tributaria.*

1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.

2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento.

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos.

Artículo 120. *Autoliquidaciones.*

1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

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

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

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

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

Artículo 121. *Comunicación de datos.*

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

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

1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 120 de esta Ley.

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

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

Sección 2.ª Procedimientos de gestión tributaria

Artículo 123. *Procedimientos de gestión tributaria.*

1. Son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:

a) El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.
b) El procedimiento iniciado mediante declaración.
c) El procedimiento de verificación de datos.
d) El procedimiento de comprobación de valores.
e) El procedimiento de comprobación limitada.

2. Reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el capítulo II de este título.

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

Artículo 124. *Iniciación del procedimiento de devolución.*

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

Artículo 125. *Devoluciones derivadas de la presentación de autoliquidaciones.*

1. Cuando de la presentación de una autoliquidación resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria deberá efectuar la devolución que proceda de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de esta ley.

2. El plazo establecido para efectuar la devolución comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación.

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

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

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

Artículo 127. *Terminación del procedimiento de devolución.*

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

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

Subsección 2.ª Procedimiento iniciado mediante declaración

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

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

Artículo 129. *Tramitación del procedimiento iniciado mediante declaración.*

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

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

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

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

Cuando se hayan realizado actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo y los datos o valores tenidos en cuenta por la Administración tributaria no se correspondan con los consignados por el obligado en su declaración, deberá hacerse

mención expresa de esta circunstancia en la propuesta de liquidación, que deberá notificarse, con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, para que el obligado tributario alegue lo que convenga a su derecho.

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

Artículo 130. *Terminación del procedimiento iniciado mediante declaración.*

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

a) Por liquidación provisional practicada por la Administración tributaria.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento iniciado mediante declaración o algún elemento de dicho objeto, en los tributos que se liquiden por las importaciones de bienes en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos de importación.

Subsección 3.ª Procedimiento de verificación de datos

Artículo 131. *Procedimiento de verificación de datos.*

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

a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.

b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.

c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.

d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

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

1. El procedimiento de verificación de datos se podrá iniciar mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración o autoliquidación, o mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla.

2. Cuando el obligado tributario manifieste su disconformidad con los datos que obren en poder de la Administración, se aplicará lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 108 de esta ley.

3. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho.

4. La propuesta de liquidación provisional deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que hayan sido tenidos en cuenta en la misma.

Artículo 133. *Terminación del procedimiento de verificación de datos.*

1. El procedimiento de verificación de datos terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional o en la que se corrijan los defectos advertidos.

b) Por liquidación provisional, que deberá ser en todo caso motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en la misma.

c) Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario.

d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

e) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.

2. La verificación de datos no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma.

Subsección 4.ª Procedimiento de comprobación de valores

Artículo 134. *Práctica de la comprobación de valores.*

1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.

El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

El plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el artículo 104 de esta ley.

2. La Administración tributaria deberá notificar a los obligados tributarios las actuaciones que precisen de su colaboración. En estos supuestos, los obligados deberán facilitar a la Administración tributaria la práctica de dichas actuaciones.

3. Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada.

Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización.

4. En los supuestos en los que la ley establezca que el valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios, la Administración tributaria actuante quedará vinculada por dicho valor en relación con los demás interesados. La ley de cada tributo podrá establecer la obligación de notificar a dichos interesados el valor comprobado para que puedan promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.

Cuando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, éstos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.

5. Si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resultase un valor distinto, dicho valor será aplicable a los restantes obligados tributarios a los que fuese de aplicación dicho valor en relación con la Administración tributaria actuante, teniendo en consideración lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado anterior.

Artículo 135. *Tasación pericial contradictoria.*

1. Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Asimismo, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador. Tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de esta Ley se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación.

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

2. Será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquélla. Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

3. Cada Administración tributaria competente solicitará en el mes de enero de cada año a los distintos colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos el envío de una lista de colegiados o asociados dispuestos a actuar como peritos terceros. Elegido por sorteo público uno de cada lista, las designaciones se efectuarán por orden correlativo, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar.

Cuando no exista colegio, asociación o corporación profesional competente por la naturaleza de los bienes o derechos a valorar o profesionales dispuestos a actuar como peritos terceros, se solicitará al Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial.

Los honorarios del perito del obligado tributario serán satisfechos por éste. Cuando la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supere el 20 por ciento del valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración. En este supuesto, aquél tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito al que se refiere el párrafo siguiente.

El perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria, en el plazo de 10 días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

Entregada en la Administración tributaria competente la valoración por el perito tercero, se comunicará al obligado tributario y se le concederá un plazo de 15 días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de los honorarios depositados.

4. La valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.

Subsección 5.ª Procedimiento de comprobación limitada

Artículo 136. *La comprobación limitada.*

1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

El examen de la contabilidad se limitará a constatar la coincidencia entre lo que figure en la misma y la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento.

El examen de la contabilidad no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

d) Requerimientos a terceros para que aporten información y documentación justificativa con el objeto de comprobar la veracidad de la información que obre en poder de la Administración tributaria, incluida la obtenida en el procedimiento.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan, según la normativa aduanera o para el examen de la contabilidad, o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley.

Artículo 137. *Iniciación del procedimiento de comprobación limitada.*

1. Las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente.

2. El inicio de las actuaciones de comprobación limitada deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

Artículo 138. *Tramitación del procedimiento de comprobación limitada.*

1. Las actuaciones del procedimiento de comprobación limitada se documentarán en las comunicaciones y diligencias a las que se refiere el apartado 7 del artículo 99 de esta ley.

2. Los obligados tributarios deberán atender a la Administración tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

El obligado tributario que hubiera sido requerido deberá personarse en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar la documentación y demás elementos solicitados.

La contabilidad deberá ser examinada en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que aquel consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la Administración tributaria podrá analizar en sus oficinas las copias de la contabilidad en cualquier soporte.

3. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho.

Artículo 139. *Terminación del procedimiento de comprobación limitada.*

1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.

b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

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

2. La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.

b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas.

c) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.

d) Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

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

1. Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

2. Los hechos y los elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante haya prestado conformidad expresa no podrán ser impugnados salvo que pruebe que incurrió en error de hecho.

CAPÍTULO IV

Actuaciones y procedimiento de inspección

Sección 1.ª Disposiciones generales

Subsección 1.ª Funciones y facultades

Artículo 141. *La inspección tributaria.*

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

a) La investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración.

b) La comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.

c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta ley.

d) La comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de esta ley.

e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales.

f) La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas.

g) La práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.

h) La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley.

i) El asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública.

j) La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, que se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas de este capítulo con exclusión del artículo 149.

k) Las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes.

Artículo 142. *Facultades de la inspección de los tributos.*

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

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

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

Cuando para el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el

artículo 113 de esta Ley. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

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

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

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

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

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

Subsección 2.ª Documentación de las actuaciones de la inspección

Artículo 143. *Documentación de las actuaciones de la inspección.*

1. Las actuaciones de la inspección de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y actas.

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

Artículo 144. *Valor probatorio de las actas.*

1. Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

Sección 2.ª Procedimiento de inspección

Subsección 1.ª Normas generales

Artículo 145. *Objeto del procedimiento de inspección.*

1. El procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.

2. La comprobación tendrá por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones.

3. La investigación tendrá por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.

Artículo 146. *Medidas cautelares en el procedimiento de inspección.*

1. En el procedimiento de inspección se podrán adoptar medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas

determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición.

Las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.

2. Las medidas cautelares serán proporcionadas y limitadas temporalmente a los fines anteriores sin que puedan adoptarse aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

3. Las medidas adoptadas deberán ser ratificadas por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción y se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron.

Subsección 2.ª Iniciación y desarrollo

Artículo 147. *Iniciación del procedimiento de inspección.*

1. El procedimiento de inspección se iniciará:

a) De oficio.

b) A petición del obligado tributario, en los términos establecidos en el artículo 149 de esta ley.

2. Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

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

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

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

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

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

1. Todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

2. El obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

3. La Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud. El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.

Artículo 150. *Plazo de las actuaciones inspectoras.*

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

a) 18 meses, con carácter general.

b) 27 meses, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

3.º Que el objeto del procedimiento sea la comprobación o investigación del Impuesto Complementario.

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

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

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

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

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

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

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

3. El cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en el artículo 251 de esta Ley.

b) La recepción de una comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la suspensión o paralización respecto de determinadas obligaciones tributarias o elementos de las mismas de un procedimiento inspector en curso.

c) El planteamiento por la Administración Tributaria que esté desarrollando el procedimiento de inspección de un conflicto ante las Juntas Arbitrales previstas en la normativa relativa a las Comunidades Autónomas, en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, o la recepción de la comunicación del mismo.

d) La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva.

e) El intento de notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación o del acuerdo por el que se ordena completar actuaciones a que se refiere el artículo 156.3.b) de esta Ley.

f) La comunicación a las Administraciones afectadas de los elementos de hecho y los fundamentos de derecho de la regularización en los supuestos a los que se refiere el artículo

47 ter del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y aquellos supuestos de carácter análogo establecidos en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Cuando durante el desarrollo del procedimiento inspector el obligado tributario manifieste que no tiene o no va a aportar la información o documentación solicitada o no la aporta íntegramente en el plazo concedido en el tercer requerimiento, su aportación posterior determinará la extensión del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por un período de tres meses, siempre que dicha aportación se produzca una vez transcurrido al menos nueve meses desde su inicio. No obstante, la extensión será de 6 meses cuando la aportación se efectúe tras la formalización del acta y determine que el órgano competente para liquidar acuerde la práctica de actuaciones complementarias.

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

6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

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

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

Artículo 151. *Lugar de las actuaciones inspectoras.*

1. Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección:

a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.

b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.

c) En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

d) En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

e) En los lugares señalados en las letras anteriores o en otro lugar, cuando dichas actuaciones se realicen a través de los sistemas digitales previstos en el artículo 99.9 de esta Ley. La utilización de dichos sistemas requerirá la conformidad del obligado tributario.

2. La inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales.

3. Los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta ley deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.

4. Tratándose de los registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por éstas a los que se refiere el párrafo c) del apartado 2 del artículo 136 de esta ley, podrá requerirse su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.

5. Reglamentariamente se podrán establecer criterios para determinar el lugar de realización de determinadas actuaciones de inspección.

6. Cuando el obligado tributario fuese una persona con discapacidad o con movilidad reducida, la inspección se desarrollará en el lugar que resulte más apropiado a la misma, de entre los descritos en el apartado 1 de este artículo.

Artículo 152. *Horario de las actuaciones inspectoras.*

1. Las actuaciones que se desarrollen en oficinas públicas se realizarán dentro del horario oficial de apertura al público de las mismas y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo vigente.

2. Si las actuaciones se desarrollan en los locales del interesado se respetará la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en los mismos, con la posibilidad de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas o días.

3. Cuando las circunstancias de las actuaciones lo exijan, se podrá actuar fuera de los días y horas a los que se refieren los apartados anteriores en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Subsección 3.ª Terminación de las actuaciones inspectoras

Artículo 153. *Contenido de las actas.*

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

a) El lugar y fecha de su formalización.

b) El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.

c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.

d) En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.

e) La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.

f) Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

h) Las demás que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 154. *Clases de actas según su tramitación.*

1. A efectos de su tramitación, las actas de inspección pueden ser con acuerdo, de conformidad o de disconformidad.

2. Cuando el obligado tributario o su representante se niegue a recibir o suscribir el acta, ésta se tramitará como de disconformidad.

Artículo 155. *Actas con acuerdo.*

1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando

sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.

2. Además de lo dispuesto en el artículo 153 de esta ley, el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido:

a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.

b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.

c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

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

3. Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.

b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

4. El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos.

5. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de esta ley, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

6. El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

7. La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.

Artículo 156. *Actas de conformidad.*

1. Con carácter previo a la firma del acta de conformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.

2. Cuando el obligado tributario o su representante manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que formule la inspección de los tributos, se hará constar expresamente esta circunstancia en el acta.

3. Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

a) Rectificando errores materiales.
b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.
c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.
d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

4. Para la imposición de las sanciones que puedan proceder como consecuencia de estas liquidaciones será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley.
5. A los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley.

Artículo 157. *Actas de disconformidad.*

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

Subsección 4.ª Disposiciones especiales

Artículo 158. *Aplicación del método de estimación indirecta.*

1. Cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

2. La aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare, pero en los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes podrá plantearse la procedencia de la aplicación de dicho método.
3. Los datos y antecedentes utilizados para la aplicación del método de estimación indirecta podrán proceder de cualquiera de las siguientes fuentes:

a) Los signos, índices y módulos establecidos para el método de estimación objetiva, que se utilizarán preferentemente tratándose de obligados tributarios que hayan renunciado a dicho método. No obstante, si la Inspección acredita la existencia de rendimientos o cuotas procedentes de la actividad económica por un importe superior, será este último el que se considere a efectos de la regularización.

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

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

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

c) Los datos procedentes de estudios del sector efectuados por organismos públicos o por organizaciones privadas de acuerdo con técnicas estadísticas adecuadas, y que se refieran al periodo objeto de regularización. En este caso se identificará la fuente de los estudios, a efectos de que el obligado tributario pueda argumentar lo que considere adecuado a su derecho en relación con los mismos.

d) Los datos de una muestra obtenida por los órganos de la Inspección sobre empresas, actividades o productos con características relevantes que sean análogas o similares a las del obligado tributario, y se refieran al mismo año. En este caso, la Inspección deberá identificar la muestra elegida, de forma que se garantice su adecuación a las características del obligado tributario, y señalar el Registro Público o fuente de la que se obtuvieron los datos. En caso de que los datos utilizados procedan de la propia Administración Tributaria, la muestra se realizará de conformidad con lo dispuesto reglamentariamente.

4. En caso de imposición directa, se podrá determinar por el método de estimación indirecta las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad. La estimación indirecta puede referirse únicamente a las ventas y prestaciones, si las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros fiscales se consideran suficientemente acreditados. Asimismo, puede referirse únicamente a las compras y gastos cuando las ventas y prestaciones resulten suficientemente acreditadas.

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

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

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

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

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente

para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

3. A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector se tendrá en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 150 de esta Ley.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

CAPÍTULO V

Actuaciones y procedimiento de recaudación

Sección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 160. *La recaudación tributaria.*

1. La recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias.

2. La recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse:

a) En período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta ley.

b) En período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio.

Artículo 161. *Recaudación en período ejecutivo.*

1. El período ejecutivo se inicia:

a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

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

No obstante lo anterior, las solicitudes a las que se refiere el párrafo anterior así como las solicitudes de suspensión y pago en especie no impedirán el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado, respecto de la misma deuda tributaria, otra

solicitud previa de aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie en periodo voluntario habiéndose abierto otro plazo de ingreso sin que se hubiera producido el mismo.

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

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

3. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a las que se refiere el apartado 1 de este artículo por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago.

4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.

Artículo 162. *Facultades de la recaudación tributaria.*

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

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

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

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

Sección 2.ª Procedimiento de apremio

Subsección 1.ª Normas generales

Artículo 163. *Carácter del procedimiento de apremio.*

1. El procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria.

2. El procedimiento administrativo de apremio no será acumulable a los judiciales ni a otros procedimientos de ejecución. Su iniciación o tramitación no se suspenderá por la iniciación de aquéllos, salvo cuando proceda de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica 2/1987, de 18 de mayo, de Conflictos Jurisdiccionales, o con las normas del artículo siguiente.

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

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

Artículo 164. *Concurrencia de procedimientos.*

1. Sin perjuicio del respeto al orden de prelación que para el cobro de los créditos viene establecido por la ley en atención a su naturaleza, en caso de concurrencia del procedimiento de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, ya sean singulares o universales, judiciales o no judiciales, la preferencia para la ejecución de los bienes trabados en el procedimiento vendrá determinada con arreglo a las siguientes reglas:

1.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso del procedimiento de apremio fuera el más antiguo.

2.º Cuando concurra con otros procesos o procedimientos concursales o universales de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente para la ejecución de los bienes o derechos embargados en el mismo, siempre que el embargo acordado en el mismo se hubiera efectuado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

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

2. En caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, en su caso, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa.

3. Los jueces y tribunales colaborarán con la Administración tributaria facilitando a los órganos de recaudación los datos relativos a procesos concursales o universales de ejecución que precisen para el ejercicio de sus funciones.

Asimismo tendrán este deber de colaboración, respecto de sus procedimientos, cualesquiera órganos administrativos con competencia para tramitar procedimientos de ejecución.

4. El carácter privilegiado de los créditos tributarios otorga a la Hacienda Pública el derecho de abstención en los procesos concursales. No obstante, la Hacienda Pública podrá suscribir en el curso de estos procesos los acuerdos o convenios previstos en la legislación concursal, así como acordar, de conformidad con el deudor y con las garantías que se estimen oportunas, unas condiciones singulares de pago, que no pueden ser más favorables para el deudor que las recogidas en el convenio o acuerdo que ponga fin al proceso judicial. Este privilegio podrá ejercerse en los términos previstos en la legislación concursal. Igualmente podrá acordar la compensación de dichos créditos en los términos previstos en la normativa tributaria.

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

Artículo 165. *Suspensión del procedimiento de apremio.*

1. El procedimiento de apremio se suspenderá en la forma y con los requisitos previstos en las disposiciones reguladoras de los recursos y reclamaciones económico-administrativas, y en los restantes supuestos previstos en la normativa tributaria.

2. El procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago.

3. Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados o cuando considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.

4. Si se interpone tercería de dominio se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.

5. Si la tercería fuera de mejor derecho proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la resolución de la tercería.

Artículo 166. *Conservación de actuaciones.*

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

Subsección 2.ª Iniciación y desarrollo del procedimiento de apremio

Artículo 167. *Iniciación del procedimiento de apremio.*

1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago.
2. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.
3. Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
c) Falta de notificación de la liquidación.
d) Anulación de la liquidación.
e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

4. Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio.

Artículo 168. *Ejecución de garantías.*

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

Artículo 169. *Práctica del embargo de bienes y derechos.*

1. Con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir:

a) El importe de la deuda no ingresada.
b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro.
c) Los recargos del período ejecutivo.
d) Las costas del procedimiento de apremio.

2. Si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente en virtud de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo, se embargarán los bienes del

obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado.

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

a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
c) Sueldos, salarios y pensiones.
d) Bienes inmuebles.
e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
f) Establecimientos mercantiles o industriales.
g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.
h) Bienes muebles y semovientes.
i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

3. A efectos de embargo se entiende que un crédito, efecto, valor o derecho es realizable a corto plazo cuando, en circunstancias normales y a juicio del órgano de recaudación, pueda ser realizado en un plazo no superior a seis meses. Los demás se entienden realizables a largo plazo.

4. Siguiendo el orden establecido según los criterios del apartado 2 de este artículo, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda. En todo caso, se embargarán en último lugar aquéllos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario.

A solicitud del obligado tributario se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se causa con ello perjuicio a terceros.

5. No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presuma que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

Artículo 170. *Diligencia de embargo y anotación preventiva.*

1. Cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.

Efectuado el embargo de los bienes o derechos, la diligencia se notificará al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales y a los condueños o cotitulares de los mismos.

2. Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera.

En ese caso, el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación.

La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo.

3. Contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
d) Suspensión del procedimiento de recaudación.

4. Cuando se embarguen bienes muebles, la Administración tributaria podrá disponer su depósito en la forma que se determine reglamentariamente.

5. Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad de las personas que ejercen la dirección de la actividad pudiera perjudicar la solvencia del obligado tributario, el órgano competente, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que ejerza de administrador o que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución aquellos actos que se concreten en el acuerdo administrativo.

6. La Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas. Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.

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

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

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

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

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

2. Cuando los fondos o valores se encuentren depositados en cuentas a nombre de varios titulares sólo se embargará la parte correspondiente al obligado tributario. A estos efectos, en el caso de cuentas de titularidad indistinta con solidaridad activa frente al depositario o de titularidad conjunta mancomunada, el saldo se presumirá dividido en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad material diferente.

3. Cuando en la cuenta afectada por el embargo se efectúe habitualmente el abono de sueldos, salarios o pensiones, deberán respetarse las limitaciones establecidas en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, mediante su aplicación sobre el importe que deba considerarse sueldo, salario o pensión del deudor. A estos efectos se considerará sueldo, salario o pensión el importe ingresado en dicha cuenta por ese concepto en el mes en que se practique el embargo o, en su defecto, en el mes anterior.

Artículo 172. *Enajenación de los bienes embargados.*

1. La enajenación de los bienes embargados se realizará mediante subasta, concurso o adjudicación directa, en los casos y condiciones que se fijen reglamentariamente.

El acuerdo de enajenación únicamente podrá impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 112 de esta ley. En ese caso, contra el acuerdo de enajenación sólo serán admisibles los motivos de impugnación contra las diligencias de embargo a los que se refiere el apartado 3 del artículo 170 de esta ley.

2. El procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación de bienes a la Hacienda Pública cuando se trate de bienes inmuebles o de bienes muebles cuya adjudicación pueda interesar a la Hacienda Pública y no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación.

La adjudicación se acordará por el importe del débito perseguido, sin que, en ningún caso, pueda rebasar el 75 por ciento del tipo inicial fijado en el procedimiento de enajenación.

3. La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.

4. En cualquier momento anterior a la adjudicación de bienes, la Administración tributaria liberará los bienes embargados si el obligado extingue la deuda tributaria y las costas del procedimiento de apremio.

Subsección 3.ª Terminación del procedimiento de apremio

Artículo 173. *Terminación del procedimiento de apremio.*

1. El procedimiento de apremio termina:

a) Con el pago de la cantidad debida a que se refiere el apartado 1 del artículo 169 de esta ley.

b) Con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.

c) Con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.

2. En los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanudará, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago.

Sección 3.ª Procedimiento frente a responsables y sucesores

Subsección 1.ª Procedimiento frente a los responsables

Artículo 174. *Declaración de responsabilidad.*

1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.

2. La competencia para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad y para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano de recaudación.

3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

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

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

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

Artículo 175. *Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria.*

1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.

b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

2. El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.

Artículo 176. *Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria.*

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

Subsección 2.ª Procedimiento frente a los sucesores

Artículo 177. *Procedimiento de recaudación frente a los sucesores.*

1. Fallecido cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquél y la notificación a los sucesores, con requerimiento del pago de la deuda tributaria y costas pendientes del causante.

Cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar, se suspenderá el procedimiento de recaudación hasta que transcurra el plazo concedido para ello, durante el cual podrá solicitar de la Administración tributaria la relación de las deudas tributarias pendientes del causante, con efectos meramente informativos.

Mientras la herencia se encuentre yacente, el procedimiento de recaudación de las deudas tributarias pendientes podrá continuar dirigiéndose contra sus bienes y derechos, a

cuyo efecto se deberán entender las actuaciones con quien ostente su administración o representación.

2. Disuelta y liquidada una sociedad o entidad, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica.

Disuelta y liquidada una fundación, el procedimiento de recaudación continuará con los destinatarios de sus bienes y derechos.

La Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes.

CAPÍTULO VI

Asistencia mutua

Sección 1.ª Introducción

Artículo 177 bis. *Actuaciones de asistencia mutua.*

1. La Administración tributaria podrá requerir y prestará asistencia mutua tendente al intercambio de información, a la recaudación de créditos o a otros fines previstos en la normativa reguladora de dicha asistencia.

2. De conformidad con lo establecido en el artículo 83.1, segundo párrafo, de esta Ley, se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades y actuaciones a las que se refiere ese apartado realizadas en el ámbito de la normativa sobre asistencia mutua.

3. A las actuaciones que la Administración tributaria realice como consecuencia de solicitudes de asistencia recibidas les será de aplicación lo establecido en los capítulos anteriores de este título, con las especialidades contenidas en este capítulo.

4. La asistencia que la Administración tributaria preste a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales en virtud de la normativa sobre asistencia mutua estará sometida a las limitaciones establecidas en esta última.

Sección 2.ª Normas comunes

Artículo 177 ter. *Intercambio de información.*

1. La Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa.

A fin de proporcionar la citada información, la Administración tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos. A tal efecto, la Administración podrá utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en esta Ley.

La Administración tributaria podrá oponerse o deberá autorizar expresamente, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, que la información facilitada conforme al apartado anterior sea transmitida a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional.

2. La información suministrada a la Administración tributaria por otros Estados o por entidades internacionales o supranacionales en virtud de normas sobre asistencia mutua tendrá carácter reservado en los términos señalados en el artículo 95.1 de esta Ley, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa.

No obstante, la cesión a terceros establecida en los distintos párrafos del artículo 95.1 de esta Ley será posible solo si la normativa del Estado o entidad que ha facilitado la información permite su utilización para fines similares, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa.

El procedimiento de cesión de esta información a terceros se desarrollará reglamentariamente.

En su caso, la información a que se refiere este apartado podrá ser remitida a otros Estados o a otras entidades internacionales o supranacionales si así lo permite la normativa sobre asistencia mutua, y en las condiciones establecidas en la misma.

Artículo 177 quáter. *Presencia de funcionarios y controles simultáneos.*

1. En el desarrollo de las actuaciones de asistencia mutua a otros Estados, podrán estar presentes, o participar por medios de comunicación electrónicos, funcionarios designados por el Estado requirente previa autorización de la autoridad competente española o previo acuerdo entre los Estados. La actuación de funcionarios de otros Estados en España se realizará de conformidad con la normativa española, sin perjuicio de la normativa de asistencia mutua que resulte de aplicación.

2. Asimismo, los funcionarios designados por la autoridad competente española podrán estar presentes en otros Estados o participar a través de medios de comunicación electrónicos en el marco de peticiones de asistencia efectuadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pudiendo actuar en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua.

3. Son controles simultáneos las actuaciones realizadas de acuerdo con otro u otros Estados con el objeto de intercambiar la información obtenida en relación con personas o entidades que sean de interés común o complementario para los Estados intervinientes.

La Administración tributaria podrá participar, junto con las autoridades competentes de otros Estados, en controles simultáneos, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua. Dicha participación podrá incluir la participación por medios de comunicación electrónicos de los funcionarios a la que se refiere el apartado anterior.

A los intercambios de la información obtenida en dichos controles les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 177 ter de esta ley.

Artículo 177 quinquies. *Inspecciones conjuntas.*

1. Son inspecciones conjuntas las actuaciones inspectoras que se realizan por la Administración tributaria de forma conjunta con otro u otros Estados en relación con personas o entidades de interés común o complementario para los Estados intervinientes de acuerdo con la normativa de asistencia mutua que resulte de aplicación.

2. Los derechos y obligaciones de los funcionarios de la Administración tributaria española en dichas inspecciones se regirán por las disposiciones a que se refiere el capítulo IV del título III de esta Ley con las especialidades establecidas en este artículo y por la normativa de asistencia mutua.

Asimismo, las actividades correspondientes a inspecciones conjuntas llevadas a cabo fuera de territorio español deberán respetar, además, la normativa del Estado donde se realicen dichas actividades. En todo caso, los funcionarios de la Administración tributaria española que participen en las mismas no podrán ejercer competencia alguna que exceda de las que les confiere la legislación española.

Los funcionarios de los otros Estados intervinientes en la inspección conjunta podrán participar en las actividades derivadas de dichas inspecciones llevadas a cabo en territorio español con sujeción a la legislación española en los términos establecidos en las normas de asistencia mutua. En particular, podrán recabar manifestaciones del obligado tributario y examinar los documentos a los que se refiere el artículo 142.1 de esta Ley.

3. La Administración tributaria española y la del otro u otros Estados intervinientes en la inspección conjunta llevarán a cabo la misma de forma previamente acordada y coordinada, incluyendo lo relativo al régimen lingüístico.

La Administración tributaria española nombrará, en todo caso, a un representante encargado de las relaciones con el otro u otros Estados intervinientes en la inspección conjunta. En el supuesto de que las actividades de la inspección conjunta se desarrollen en España, dicho representante las supervisará y coordinará. Los obligados tributarios dispondrán de los derechos y obligaciones reconocidos por la normativa española.

4. Las conclusiones de las actuaciones de la inspección conjunta se documentarán, en su caso, en un informe final que se notificará a los obligados tributarios en el plazo de 60 días naturales desde su emisión.

Dicho informe recogerá, en su caso, los hechos y circunstancias relevantes de la inspección conjunta, así como el régimen tributario aplicable a los mismos, en los que exista acuerdo entre los Estados intervinientes, que habrán de ser tenidos en cuenta en los procedimientos tributarios que puedan llevarse a cabo como consecuencia o en seguimiento de la inspección conjunta. Asimismo, podrá reflejar expresamente cualquier cuestión sobre la que no se haya podido alcanzar un acuerdo que podrá no ser tenida en cuenta en los citados procedimientos.

Artículo 177 sexies. *Asistencia en la notificación.*

1. En el marco de la asistencia mutua, los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria podrán ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado.

Tales notificaciones producirán los mismos efectos que si se hubiesen realizado conforme a la normativa española, sin más requisito que la comunicación recibida de la autoridad requerida de que se ha efectuado la notificación solicitada.

En los casos en que se haya solicitado asistencia a otro Estado, si en el plazo de dos meses desde el envío de la solicitud de notificación no se ha podido realizar la notificación en el extranjero o la Administración tributaria no ha recibido respuesta de la autoridad requerida respecto a la fecha de notificación del documento al destinatario, la Administración podrá proceder a la notificación por comparecencia regulada en el artículo 112 de esta Ley.

Si en estos supuestos se produjese una doble notificación del acto, se considerará como fecha de notificación la correspondiente a la efectuada en primer lugar.

2. Cuando, en el marco de la asistencia mutua, la Administración tributaria reciba una petición de notificación de documentos por parte de la autoridad competente de otro Estado o de entidades internacionales o supranacionales, será aplicable el régimen de notificación regulado en la sección 3.ª del capítulo II de este título.

La notificación podrá efectuarse, en su caso, además de en los lugares establecidos en el artículo 110 de esta Ley, en el lugar que a estos efectos señale la autoridad extranjera.

En los supuestos en los que no sea posible la notificación al interesado por causas no imputables a la Administración tributaria e intentada bien en el domicilio fiscal o bien en el lugar señalado a estos efectos por la autoridad extranjera, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 112 de esta Ley.

Los documentos objeto de notificación serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

Artículo 177 septies. *Medios de comunicación.*

Las comunicaciones que la Administración tributaria entable con otros Estados o con entidades internacionales o supranacionales en virtud de la normativa sobre asistencia mutua, se llevarán a cabo a través de los medios establecidos en la normativa que regule la asistencia en cada caso.

En defecto de regulación específica, para las comunicaciones se utilizarán preferentemente medios electrónicos, informáticos y telemáticos, en los términos establecidos en esta Ley y en su normativa de desarrollo.

Sección 3.ª Asistencia en la recaudación

Artículo 177 octies. *Procedimiento de recaudación en el ámbito de la asistencia mutua.*

La recaudación de deudas en el ámbito de la asistencia mutua se realizará mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los términos previstos en los artículos 62.6 y 65.6 de esta Ley, así como, en su caso, a través de la aplicación de las normas de la Sección 2.ª del capítulo V del Título III de esta Ley, sin perjuicio de las especialidades contenidas en el presente capítulo.

Artículo 177 nonies. *Instrumento de ejecución.*

1. Tendrá la consideración de instrumento de ejecución aquel que, en virtud de las normas de asistencia mutua, habilite para el ejercicio de las actuaciones recaudatorias a las que se refiere el capítulo V del Título III de esta Ley.

2. El instrumento de ejecución se asimila a la providencia de apremio. En particular, será considerado título suficiente para iniciar el procedimiento de recaudación y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la providencia de apremio a la que se refiere el artículo 167.2 de esta Ley para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.

3. Cuando el instrumento de ejecución vaya acompañado de otros documentos referentes al mismo y expedidos por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente, dichos documentos serán remitidos al destinatario en la lengua en la que sean recibidos por la Administración tributaria, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

4. En ningún caso, ni el instrumento de ejecución ni los documentos que acompañen y se refieran al mismo, que hayan sido recibidos conforme a la normativa de asistencia mutua, estarán sujetos a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.

Artículo 177 decies. *Motivos de oposición contra los instrumentos de ejecución.*

Contra el instrumento de ejecución dictado al amparo de las normas de asistencia mutua no serán admisibles los motivos de oposición a los que se refiere el artículo 167.3 de esta Ley, siendo de aplicación lo establecido en el artículo 177 duodecies.1 de esta Ley.

Artículo 177 undecies. *Motivos de oposición contra las diligencias de embargo y contra el resto de actuaciones derivadas de una solicitud de cobro recibida en el ámbito de la asistencia mutua.*

1. Contra las diligencias de embargo dictadas al amparo de la asistencia mutua solo serán admisibles como motivos de oposición aquellos a los que se refiere el artículo 170.3 de esta Ley.

En el caso de que el motivo de oposición se fundamente en medios de prueba obtenidos en actuaciones ante instancias administrativas o judiciales de otro Estado o entidad internacional o supranacional, se deberá solicitar por el órgano competente la debida acreditación de los mismos. La información remitida a estos efectos tendrá el valor probatorio que proceda en derecho de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.2 de esta Ley.

2. Contra el resto de las actuaciones de la Administración tributaria española derivadas de una solicitud de cobro recibida en el marco de la asistencia mutua serán oponibles los motivos que deriven de la presente Ley y su normativa de desarrollo.

Artículo 177 duodecies. *Competencia para la revisión de las actuaciones recaudatorias.*

1. La revisión del instrumento de ejecución al que se refiere el artículo 177 nonies de esta Ley se llevará a cabo por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente de la asistencia mutua, salvo que las normas reguladoras de la misma establezcan otra cosa.

2. La revisión de las diligencias de embargo y demás actuaciones de la Administración tributaria derivadas de una solicitud de cobro recibida, se llevará a cabo por los órganos revisores establecidos en la presente Ley y en su normativa de desarrollo.

Artículo 177 terdecies. *Suspensión del procedimiento de recaudación.*

1. Se acordará la suspensión de oficio del procedimiento de recaudación instado al amparo de las normas de asistencia mutua por la comunicación de la existencia de un litigio por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente que pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. Dicha suspensión también tendrá lugar cuando el interesado en el procedimiento comunique y acredite fehacientemente la existencia del mismo.

No obstante lo anterior, dicha suspensión no se acordará o quedará sin efecto cuando dicho Estado o entidad internacional o supranacional manifieste su voluntad a favor de la ejecución.

2. Cuando el litigio se refiera solo a una parte de la solicitud de asistencia, la suspensión referida en el apartado anterior se entenderá producida solo respecto de la parte afectada por la impugnación, pudiéndose continuar con la ejecución de la parte no afectada.

3. Salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa, también se suspenderá el procedimiento de recaudación cuando alguno de los Estados o entidades internacionales o supranacionales intervinientes en dicha asistencia hubieran iniciado un procedimiento amistoso y el resultado de dicho procedimiento pudiera afectar al crédito respecto del cual se hubiera solicitado asistencia. La suspensión surtirá efectos hasta que concluya dicho procedimiento, salvo que, entre otros supuestos, existan indicios racionales de que dicho cobro se verá frustrado o gravemente dificultado, en cuyo caso se continuará la ejecución. No obstante lo anterior, se podrán adoptar las medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 81.2 de esta Ley.

Artículo 177 quaterdecies. *Terminación de los procedimientos de recaudación tramitados al amparo de las normas de asistencia mutua.*

Los procedimientos de recaudación tramitados al amparo de la asistencia mutua podrán terminar, además de por las causas del artículo 173 de esta Ley, por la modificación o retirada de la petición de cobro original efectuada por el Estado o entidad internacional o supranacional requirente de dicha asistencia.

TÍTULO IV

La potestad sancionadora

CAPÍTULO I

Principios de la potestad sancionadora en materia tributaria

Artículo 178. *Principios de la potestad sancionadora.*

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

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

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

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

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

a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

b) Cuando concurra fuerza mayor.

c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si

el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

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

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

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

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

Artículo 180. *Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.*

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

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

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

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

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

CAPÍTULO II

Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias

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

Artículo 181. *Sujetos infractores.*

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

Entre otros, serán sujetos infractores los siguientes:

a) Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes.

b) Los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta.

c) Los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales.

d) La entidad representante del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal.

e) Las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros.

f) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

g) Los obligados tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua.

h) La entidad dominante en el régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. El sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 41 de esta ley en relación con la declaración de responsabilidad.

3. La concurrencia de varios sujetos infractores en la realización de una infracción tributaria determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración al pago de la sanción.

Artículo 182. *Responsables y sucesores de las sanciones tributarias.*

1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.

2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo.

El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de esta Ley.

3. Las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras.

Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el artículo 40 de esta ley.

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

Artículo 183. *Concepto y clases de infracciones tributarias.*

1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

2. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves.

3. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su normativa específica.

Artículo 184. *Calificación de las infracciones tributarias.*

1. Las infracciones tributarias se calificarán como leves, graves o muy graves de acuerdo con lo dispuesto en cada caso en los artículos 191 a 206 de esta ley.

Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave y, en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo en el supuesto del apartado 6 del artículo 191 de esta ley.

2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.

3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:

a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

Se consideran anomalías sustanciales:

1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria.

2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción.

b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

Artículo 185. *Clases de sanciones tributarias.*

1. Las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.

2. Las sanciones pecuniarias podrán consistir en multa fija o proporcional.

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

1. Cuando la multa pecuniaria impuesta por infracción grave o muy grave sea de importe igual o superior a 30.000 euros y se hubiera utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias:

a) Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.

b) Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.

2. Cuando la multa pecuniaria impuesta por infracción muy grave sea de importe igual o superior a 60.000 euros y se haya utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias:

a) Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 ó 300.000 euros, respectivamente.

b) Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 ó 300.000 euros, respectivamente.

3. Cuando las autoridades o las personas que ejerzan profesiones oficiales cometan infracciones derivadas de la vulneración de los deberes de colaboración de los artículos 93 y 94 de esta ley y siempre que, en relación con dicho deber, hayan desatendido tres requerimientos según lo previsto en el artículo 203 de esta ley, además de la multa pecuniaria que proceda, podrá imponerse como sanción accesoria la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público por un plazo de tres meses.

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

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

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

Sección 3.ª Cuantificación de las sanciones tributarias pecuniarias

Artículo 187. *Criterios de graduación de las sanciones tributarias.*

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

a) Comisión repetida de infracciones tributarias.

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

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

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

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción leve, el incremento será de cinco puntos porcentuales.

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción grave, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

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

b) Perjuicio económico para la Hacienda Pública.

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

1.º La base de la sanción; y

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

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

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

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

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

Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales.

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

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

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

d) Acuerdo o conformidad del interesado.

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

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

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

2. Los criterios de graduación son aplicables simultáneamente.

Artículo 188. *Reducción de las sanciones.*

1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta Ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

a) Un 65 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta Ley.

b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.

2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución.

b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.

3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 40 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración Tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o sanción.

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

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

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

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

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

1. La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.

2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos.

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

Artículo 190. *Extinción de las sanciones tributarias.*

1. Las sanciones tributarias se extinguen por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por compensación, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas.

2. Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de esta ley.

En particular, la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas establecidas en la sección tercera del capítulo y título citados relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

3. La recaudación de las sanciones se regulará por las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.

4. Las sanciones tributarias ingresadas indebidamente tendrán la consideración de ingresos indebidos a los efectos de esta ley.

CAPÍTULO III

Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias

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

1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.

También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas.

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

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción.

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

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

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

c) Cuando se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta.

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

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

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

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

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

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

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

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

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

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

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

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

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

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

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

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

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

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

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

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

Artículo 193. *Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.*

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

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

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

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

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

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, aunque ello no sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción.

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

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

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

a) Cuando se hayan utilizado facturas, justificantes o documentos falsos o falseados, sin que ello sea constitutivo de medio fraudulento.

b) Cuando la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 10 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento de la base de la sanción.

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

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

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

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

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

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

La infracción tributaria prevista en este apartado será grave.

La base de la sanción será la cantidad indebidamente solicitada.

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

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

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

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

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

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

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

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

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.

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

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

La infracción prevista en este artículo será grave.

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

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

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

1. Constituye infracción tributaria imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta a los socios o miembros por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas. Esta acción no constituirá infracción por la parte de las cantidades incorrectamente imputadas a los socios o partícipes que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida a un régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 ó 193 de esta ley.

La infracción prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento.

Artículo 198. *Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.*

1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 ó 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo.

3. Si se hubieran realizado requerimientos, la sanción prevista en el apartado 1 de este artículo será compatible con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de esta ley por la desatención de los requerimientos realizados.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 de este artículo, la sanción por no presentar en plazo declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

El importe mínimo de la sanción que se menciona en el párrafo anterior se elevará a 600 euros cuando la falta de presentación en plazo se refiera a la declaración sumaria de entrada a la que alude el artículo 127 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión.

5. También constituye infracción tributaria incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio del mismo por las personas físicas que no realicen actividades económicas.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 100 euros.

6. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las condiciones establecidas en las autorizaciones que pueda conceder una autoridad aduanera o de las condiciones a que quedan sujetas las mercancías por aplicación de la normativa aduanera, cuando dicho incumplimiento no constituya otra infracción prevista en este capítulo.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros.

Artículo 199. *Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.*

1. Constituye infracción tributaria presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública, o contestaciones a requerimientos individualizados de información.

También constituirá infracción tributaria presentar las autoliquidaciones, las declaraciones, los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

Las infracciones previstas en este artículo serán graves y se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

2. Si se presentan de forma incompleta, inexacta o con datos falsos autoliquidaciones o declaraciones, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.

Si se presentan autoliquidaciones, declaraciones u otros documentos con trascendencia tributaria por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.

3. Si se presentan declaraciones censales incompletas, inexactas o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.

4. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que no tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad omitido, inexacto o falso.

La sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad cuando la declaración haya sido presentada por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos y exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.

5. Tratándose de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley, que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y hayan sido contestados o presentadas de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros.

Si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En caso de que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción será del 1 por ciento del importe de las operaciones declaradas por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, con un mínimo de 250 euros.

6. La sanción a la que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias.

7. Tratándose de declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras presentados de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, cuando no determinen el nacimiento de una deuda aduanera, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por 1.000 del valor de las mercancías a las que las declaraciones y documentos se refieran, con un mínimo de 100 euros y un máximo de 6.000 euros.

No obstante, el importe mínimo de la sanción que se menciona en el párrafo anterior se elevará a 600 euros cuando la presentación incompleta, inexacta o con datos falsos se refiera a la declaración sumaria de entrada a la que alude el artículo 127 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión.

Si las declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras se presentan por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros.

Artículo 200. *Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales.*

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre otras:

a) La inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias.

b) La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria del obligado.

c) El incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados.

d) La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario.

e) El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los libros y registros establecidos por las normas tributarias.

f) La autorización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera exija dicho requisito.

g) El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente.

2. La infracción prevista en este artículo será grave.

3. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros, salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los párrafos siguientes.

La inexactitud u omisión de operaciones o la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda se sancionará con multa pecuniaria proporcional del uno por ciento de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos, falseados o recogidos en cuentas con significado distinto del que les corresponda, con un mínimo de 150 y un máximo de 6.000 euros.

La no llevanza o conservación de la contabilidad, los libros y los registros exigidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados se sancionará con multa pecuniaria proporcional del uno por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el ejercicio al que se refiere la infracción, con un mínimo de 600 euros.

La llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario se sancionará con multa pecuniaria fija de 600 euros por cada uno de los ejercicios económicos a los que alcance dicha llevanza.

El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o libros y registros exigidos por las normas tributarias se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros.

El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente, se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 por ciento del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros.

La utilización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera lo exija se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros.

Artículo 201. *Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.*

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

2. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será grave en los siguientes supuestos:

a) Cuando se incumplan los requisitos exigidos por la normativa reguladora de la obligación de facturación, salvo lo dispuesto en la letra siguiente de este apartado y en el apartado 3 de este artículo. Entre otros, se considerarán incluidos en esta letra los incumplimientos relativos a la expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas o documentos sustitutivos.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

b) Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción, la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento.

3. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será muy grave cuando el incumplimiento consista en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción.

4. También constituye infracción el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales, salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros por cada documento incorrectamente expedido o utilizado.

5. Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores.

Artículo 201 bis. *Infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable.*

1. Constituye infracción tributaria la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas, cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) permitan llevar contabilidades distintas en los términos del artículo 200.1.d) de esta Ley;

b) permitan no reflejar, total o parcialmente, la anotación de transacciones realizadas;

c) permitan registrar transacciones distintas a las anotaciones realizadas;

d) permitan alterar transacciones ya registradas incumpliendo la normativa aplicable;

e) no cumplan con las especificaciones técnicas que garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración Tributaria, en los términos del artículo 29.2.j) de esta Ley;

f) no se certifiquen, estando obligado a ello por disposición reglamentaria, los sistemas fabricados, producidos o comercializados.

2. Constituye infracción tributaria la tenencia de los sistemas o programas informáticos o electrónicos que no se ajusten a lo establecido en el artículo 29.2.j) de esta Ley, cuando los mismos no estén debidamente certificados teniendo que estarlo por disposición reglamentaria o cuando se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.

La misma persona o entidad que haya sido sancionada conforme al apartado anterior no podrá ser sancionada por lo dispuesto en este apartado.

3. Las infracciones previstas en este artículo serán graves.

4. La infracción señalada en el apartado 1 anterior se sancionará con multa pecuniaria fija de 150.000 euros, por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de la infracción. No obstante, las infracciones de la letra f) del apartado 1 de este artículo se sancionarán con multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada sistema o programa comercializado en el que se produzca la falta del certificado.

La infracción señalada en el apartado 2 anterior, se sancionará con multa pecuniaria fija de 50.000 euros por cada ejercicio, cuando se trate de la infracción por la tenencia de sistemas o programas informáticos o electrónicos que no estén debidamente certificados, teniendo que estarlo por disposición reglamentaria, o se hayan alterado o modificado los dispositivos certificados.

Artículo 202. *Infracción tributaria por incumplir las obligaciones relativas a la utilización y a la solicitud del número de identificación fiscal o de otros números o códigos.*

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal y de otros números o códigos establecidos por la normativa tributaria o aduanera.

La infracción prevista en este apartado será leve, salvo que constituya infracción grave de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.

2. La infracción prevista en el apartado 1 será grave cuando se trate del incumplimiento de los deberes que específicamente incumben a las entidades de crédito en relación con la utilización del número de identificación fiscal en las cuentas u operaciones o en el libramiento o abono de los cheques al portador.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas, o del importe de la operación o depósito que debería haberse cancelado, con un mínimo de 1.000 euros.

El incumplimiento de los deberes relativos a la utilización del número de identificación fiscal en el libramiento o abono de los cheques al portador será sancionado con multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento del valor facial del efecto, con un mínimo de 1.000 euros.

3. También constituye infracción tributaria comunicar datos falsos o falseados en las solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo.

La infracción prevista en este apartado será muy grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 30.000 euros.

Artículo 203. *Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.*

1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y

archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.

d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.

e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

2. La infracción prevista en este artículo será grave.

3. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo.

4. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria consista en desatender en el plazo concedido requerimientos distintos a los previstos en el apartado siguiente, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de:

a) 150 euros, si se ha incumplido por primera vez un requerimiento.

b) 300 euros, si se ha incumplido por segunda vez el requerimiento.

c) 600 euros, si se ha incumplido por tercera vez el requerimiento.

5. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria se refiera a la aportación o al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento por personas o entidades que realicen actividades económicas del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en:

a) Multa pecuniaria fija de 300 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

b) Multa pecuniaria fija de 1.500 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.

c) Multa pecuniaria proporcional de hasta el dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquél en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros, cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, uno, 1,5 y dos por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

Si los requerimientos se refieren a la información que deben contener las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el tres por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural a aquél en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 600.000 euros. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno, 1,5, dos, y tres por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

En caso de que no se conozca el importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores.

No obstante, cuando con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo, la sanción será de 6.000 euros.

6. En el caso de que el obligado tributario que cometa las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, se le sancionará de la siguiente forma:

a) Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que no desarrollen actividades económicas, se sancionará de la siguiente forma:

1.º Multa pecuniaria fija de 1.000 euros, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

2.º Multa pecuniaria fija de 5.000 euros, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.

3.º Si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:

– Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.

– Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe de las operaciones requeridas, en multa pecuniaria proporcional del 0,5 por ciento del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.

b) Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas, se sancionará de la siguiente forma:

1.º Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

2.º Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:

a) Multa pecuniaria fija de 3.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

b) Multa pecuniaria fija de 15.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.

c) Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:

– Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

– Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

En cualquiera de los casos contemplados en este apartado, si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías anteriormente señaladas.

7. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera a actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de la asistencia mutua.

8. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera al quebrantamiento de las medidas cautelares adoptadas conforme a lo dispuesto en los artículos 146, 162 y 210 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 3.000 euros.

Artículo 204. *Infracción tributaria por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y a los obligados a realizar ingresos a cuenta.*

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento del deber de sigilo que el artículo 95 de esta ley exige a retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta.

La infracción prevista en este artículo será grave.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 300 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera sido comunicado indebidamente.

La sanción se graduará incrementando la cuantía anterior en el 100 por ciento si existe comisión repetida de la infracción.

Artículo 205. *Infracción tributaria por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.*

1. Constituye infracción tributaria no comunicar datos o comunicar datos falsos, incompletos o inexactos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, cuando se deriven de ello retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes.

2. La infracción será leve cuando el obligado tributario tenga obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

La base de la sanción será la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el período de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 35 por ciento.

3. La infracción será muy grave cuando el obligado tributario no tenga obligación de presentar autoliquidación que incluya las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

La base de la sanción será la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada durante el período de aplicación de los datos falsos, incompletos o inexactos.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento.

Artículo 206. *Infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.*

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

La infracción prevista en este artículo será leve.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros.

Artículo 206 bis. *Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.

b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.

c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.

d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

3. La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

4. La sanción consistirá en:

a) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).

b) Multa pecuniaria proporcional del 50 % la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).

c) Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c).

d) Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d).

5. Las infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta Ley.

6. En los supuestos regulados en este artículo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta Ley.

CAPÍTULO IV

Procedimiento sancionador en materia tributaria

Artículo 207. *Regulación del procedimiento sancionador en materia tributaria.*

El procedimiento sancionador en materia tributaria se regulará:

a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo.

b) En su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.

Artículo 208. *Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias.*

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente.

2. En los supuestos de actas con acuerdo y en aquellos otros en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente.

En las actas con acuerdo, la renuncia al procedimiento separado se hará constar expresamente en las mismas, y la propuesta de sanción debidamente motivada, con el contenido previsto en el apartado 4 del artículo 210 de esta ley, se incluirá en el acta con acuerdo.

Reglamentariamente se regulará la forma y plazo de ejercicio del derecho a la renuncia al procedimiento sancionador separado.

3. Los procedimientos sancionadores garantizarán a los afectados por ellos los siguientes derechos:

a) A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.

b) A formular alegaciones y utilizar los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes.

c) Los demás derechos reconocidos por el artículo 34 de esta Ley.

4. La práctica de notificaciones en el procedimiento sancionador en materia tributaria se efectuará de acuerdo con lo previsto en la sección 3.ª del capítulo II del título III de esta ley.

Artículo 209. *Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria.*

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.

2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.

Artículo 210. *Instrucción del procedimiento sancionador en materia tributaria.*

1. En la instrucción del procedimiento sancionador serán de aplicación las normas especiales sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios a las que se refiere el artículo 99 de esta ley.

2. Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

3. En el curso del procedimiento sancionador se podrán adoptar medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 146 de esta ley.

4. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución en la que se recogerán de forma motivada los hechos, su calificación jurídica y la infracción que aquéllos puedan constituir o la declaración, en su caso, de inexistencia de infracción o responsabilidad.

En la propuesta de resolución se concretará asimismo la sanción propuesta con indicación de los criterios de graduación aplicados, con motivación adecuada de la procedencia de los mismos.

La propuesta de resolución será notificada al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

5. Cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción, ésta se incorporará al acuerdo de iniciación. Dicho acuerdo se notificará al interesado, indicándole la puesta de manifiesto del expediente y concediéndole un plazo de 15 días para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

Artículo 211. *Terminación del procedimiento sancionador en materia tributaria.*

1. El procedimiento sancionador en materia tributaria terminará mediante resolución o por caducidad.

Cuando en un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección el interesado preste su conformidad a la propuesta de resolución, se entenderá dictada y notificada la resolución por el órgano competente para imponer la sanción, de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique al interesado acuerdo con alguno de los contenidos a los que se refieren los párrafos del apartado 3 del artículo 156 de esta ley.

2. El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.

Cuando habiéndose iniciado el procedimiento sancionador concurra en el procedimiento inspector del que trae causa alguna de las circunstancias previstas en el apartado 5 del artículo 150 de esta Ley, el plazo para concluir el procedimiento sancionador se extenderá por el mismo periodo que resulte procedente de acuerdo con lo dispuesto en dicho apartado.

3. La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.

4. El vencimiento del plazo establecido en el apartado 2 de este artículo sin que se haya notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento.

La declaración de caducidad podrá dictarse de oficio o a instancia del interesado y ordenará el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.

5. Son órganos competentes para la imposición de sanciones:

a) El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público.

b) El Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las comunidades autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente.

c) El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior.

d) El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.

Artículo 212. *Recursos contra sanciones.*

1. El acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.

2. Se podrá recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 188 de esta ley siempre que no se impugne la regularización.

Las sanciones que deriven de actas con acuerdo no podrán ser impugnadas en vía administrativa. La impugnación de dicha sanción en vía contencioso-administrativa supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada.

3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley.

TÍTULO V

Revisión en vía administrativa

CAPÍTULO I

Normas comunes

Artículo 213. *Medios de revisión.*

1. Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

a) Los procedimientos especiales de revisión.
b) El recurso de reposición.
c) Las reclamaciones económico-administrativas.

2. Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.

Las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de esta ley.

3. Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas.

Artículo 214. *Capacidad y representación, prueba, notificaciones y plazos de resolución.*

1. En los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones previstos en este título serán de aplicación las normas sobre capacidad y representación establecidas en la sección 4.ª del capítulo II del título II de esta ley, y las normas sobre prueba y notificaciones establecidas en las secciones 2.ª y 3.ª del capítulo II del título III de esta ley.

2. Lo dispuesto en los apartados anteriores se aplicará teniendo en consideración las especialidades reguladas en el capítulo IV de este título.

3. A efectos del cómputo de los plazos de resolución previstos en este título será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

Artículo 215. *Motivación de las resoluciones.*

1. Las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones regulados en este título deberán ser motivadas, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho.
2. También deberán motivarse los actos dictados en estos procedimientos relativos a las siguientes cuestiones:

a) La inadmisión de escritos de cualquier clase presentados por los interesados.
b) La suspensión de la ejecución de los actos impugnados, la denegación de la suspensión y la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión.
c) La abstención de oficio para conocer o seguir conociendo del asunto por razón de la materia.
d) La procedencia o improcedencia de la recusación, la denegación del recibimiento a prueba o de cualquier diligencia de ella y la caducidad de la instancia.
e) Las que limiten derechos subjetivos de los interesados en el procedimiento.
f) La suspensión del procedimiento o las causas que impidan la continuación del mismo.

CAPÍTULO II

Procedimientos especiales de revisión

Artículo 216. *Clases de procedimientos especiales de revisión.*

Son procedimientos especiales de revisión los de:

a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.
b) Declaración de lesividad de actos anulables.
c) Revocación.
d) Rectificación de errores.
e) Devolución de ingresos indebidos.

Sección 1.ª Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho

Artículo 217. *Declaración de nulidad de pleno derecho.*

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
c) Que tengan un contenido imposible.
d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

2. El procedimiento para declarar la nulidad a que se refiere este artículo podrá iniciarse:

a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.
b) A instancia del interesado.

3. Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

4. En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.

La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere.

5. En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda.

6. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.

El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.

b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

7. La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa.

Sección 2.ª Declaración de lesividad de actos anulables

Artículo 218. *Declaración de lesividad.*

1. Fuera de los casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones.

La Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

2. La declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años desde que se notificó el acto administrativo y exigirá la previa audiencia de cuantos aparezcan como interesados en el procedimiento.

3. Transcurrido el plazo de tres meses desde la iniciación del procedimiento sin que se hubiera declarado la lesividad se producirá la caducidad del mismo.

4. En el ámbito de la Administración General del Estado, la declaración de lesividad corresponderá al Ministro de Hacienda.

Sección 3.ª Revocación

Artículo 219. *Revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.*

1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

2. La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

3. El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto.

4. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento.

Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa.

Sección 4.ª Rectificación de errores

Artículo 220. *Rectificación de errores.*

1. El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

En particular, se rectificarán por este procedimiento los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente.

La resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica.

2. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.

El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.

b) La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

3. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.

Sección 5.ª Devolución de ingresos indebidos

Artículo 221. *Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.*

1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.

b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.

c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.

d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley.

2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una

resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan.

3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.

4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

5. En la devolución de ingresos indebidos se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley.

6. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.

CAPÍTULO III

Recurso de reposición

Artículo 222. *Objeto y naturaleza del recurso de reposición.*

1. Los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición, con arreglo a lo dispuesto en este capítulo.

2. El recurso de reposición deberá interponerse, en su caso, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa.

Si el interesado interpusiera el recurso de reposición no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo.

Cuando en el plazo establecido para recurrir se hubieran interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que tuvieran como objeto el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisible el segundo.

Artículo 223. *Iniciación y tramitación del recurso de reposición.*

1. El plazo para la interposición de este recurso será de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.

Tratándose de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo para la interposición se computará a partir del día siguiente al de finalización del período voluntario de pago.

2. Si el recurrente precisase del expediente para formular sus alegaciones, deberá comparecer durante el plazo de interposición del recurso para que se le ponga de manifiesto.

3. A los legitimados e interesados en el recurso de reposición les serán aplicables las normas establecidas al efecto para las reclamaciones económico-administrativas.

4. La reposición somete a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso, sin que en ningún caso se pueda empeorar la situación inicial del recurrente.

Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones.

Artículo 224. *Suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición.*

1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, su ejecución quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.

Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos.

2. Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

a) Depósito de dinero o valores públicos.

b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

3. Podrá suspenderse la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

4. Si el recurso no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte recurrida, quedando obligado el recurrente a ingresar la cantidad restante.

5. En los casos del artículo 68.9 de esta Ley, si el recurso afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que, en su caso, deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso.

6. Cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución del recurso, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 4 del artículo 26 y en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley.

Artículo 225. *Resolución del recurso de reposición.*

1. Será competente para conocer y resolver el recurso de reposición el órgano que dictó el acto recurrido.

Tratándose de actos dictados por delegación y salvo que en ésta se diga otra cosa, el recurso de reposición se resolverá por el órgano delegado.

2. El órgano competente para conocer del recurso de reposición no podrá abstenerse de resolver, sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia de los preceptos legales.

La resolución contendrá una exposición sucinta de los hechos y los fundamentos jurídicos adecuadamente motivados que hayan servido para adoptar el acuerdo.

3. En ejecución de una resolución que estime total o parcialmente el recurso contra la liquidación de una obligación tributaria conexa a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el artículo 68.9 de esta Ley, se regularizará la obligación conexa distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación.

Si de dicha regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexa distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a lo resuelto en el recurso, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 26.5 de esta Ley.

4. El plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso.

En el cómputo del plazo anterior no se incluirá el período concedido para efectuar alegaciones a los titulares de derechos afectados a los que se refiere al párrafo segundo del apartado 3 del artículo 232 de esta ley, ni el empleado por otros órganos de la Administración para remitir los datos o informes que se soliciten. Los períodos no incluidos en el cómputo del plazo por las circunstancias anteriores no podrán exceder de dos meses.

Transcurrido el plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley.

5. Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente.

6. Contra la resolución de un recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso.

CAPÍTULO IV

Reclamaciones económico-administrativas

Sección 1.ª Disposiciones generales

Subsección 1.ª Ámbito de las reclamaciones económico-administrativas

Artículo 226. *Ámbito de las reclamaciones económico-administrativas.*

Podrá reclamarse en vía económico-administrativa en relación con las siguientes materias:

a) La aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

b) Cualquier otra que se establezca por precepto legal del Estado expreso.

Artículo 227. *Actos susceptibles de reclamación económico-administrativa.*

1. La reclamación económico-administrativa será admisible, en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, contra los actos siguientes:

a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.

b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.

2. En materia de aplicación de los tributos, son reclamables:

a) Las liquidaciones provisionales o definitivas.

b) Las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación o de una comunicación de datos.

c) Las comprobaciones de valor de rentas, productos, bienes, derechos y gastos, así como los actos de fijación de valores, rendimientos y bases, cuando la normativa tributaria lo establezca.

d) Los actos que denieguen o reconozcan exenciones, beneficios o incentivos fiscales.

e) Los actos que aprueben o denieguen planes especiales de amortización.

f) Los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario, en cuanto sean determinantes de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo.

g) Los actos dictados en el procedimiento de recaudación.

h) Los actos respecto a los que la normativa tributaria así lo establezca.

3. Asimismo, serán reclamables los actos que impongan sanciones.

4. Serán reclamables, igualmente, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria:

a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente.

b) Las relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta.

c) Las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales.
d) Las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

5. No se admitirán reclamaciones económico-administrativas respecto de los siguientes actos:

a) Los que den lugar a reclamación en vía administrativa previa a la judicial, civil o laboral o pongan fin a dicha vía.
b) Los dictados en procedimientos en los que esté reservada al Ministro de Economía y Hacienda o al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos la resolución que ultime la vía administrativa.
c) Los dictados en virtud de una ley del Estado que los excluya de reclamación económico-administrativa.

Subsección 2.ª Organización y competencias

Artículo 228. *Órganos económico-administrativos.*

1. El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas corresponderá con exclusividad a los órganos económico-administrativos, que actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias.
2. En el ámbito de competencias del Estado, son órganos económico-administrativos:

a) El Tribunal Económico-Administrativo Central.
b) Los tribunales económico-administrativos regionales y locales.

3. También tendrá la consideración de órgano económico-administrativo la Sala Especial para la Unificación de Doctrina.
4. Corresponde a cada Comunidad Autónoma y cada Ciudad con Estatuto de Autonomía determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la función revisora en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, todo ello sin perjuicio de la labor unificadora del Estado que será ejercida por el Tribunal Económico-Administrativo Central y por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina establecida en el apartado anterior.
5. La competencia de los órganos económico-administrativos será irrenunciable e improrrogable y no podrá ser alterada por la voluntad de los interesados.

Artículo 229. *Competencias de los órganos económico-administrativos.*

1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

a) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros departamentos ministeriales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como, en su caso, contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.
También conocerá en única instancia de las reclamaciones en las que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado.
b) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o, en su caso, por los órganos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en la letra anterior, así como contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, cuando, aun pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el tribunal económico-administrativo regional o local correspondiente o, en su caso, ante el órgano económico administrativo de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, la reclamación

se interponga directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 6 de este artículo.

c) En segunda instancia, de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, en su caso, como consecuencia de la labor unificadora de criterio que corresponde al Estado, contra las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.

e) De los recursos extraordinarios de revisión, salvo los supuestos a los que se refiere el artículo 59.1.c) último párrafo de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

f) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta Ley.

2. Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales conocerán:

a) En única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado y, en su caso, por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe que se determine reglamentariamente.

b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado, cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente.

c) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta Ley.

3. Cuando existan resoluciones de una Sala desconcentrada de un Tribunal Económico-Administrativo Regional que no se adecuen a los criterios del Tribunal o que sean contrarios a los de otra Sala desconcentrada del mismo Tribunal, o que revistan especial trascendencia, el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional podrá promover la adopción de una resolución de fijación de criterio por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Regional o por una Sala convocada a tal fin, presidida por él, y formada por los miembros del Tribunal que decida el Presidente en atención a su especialización en las cuestiones a considerar. La resolución que se dicte no afectará a la situación jurídica particular derivada de las resoluciones previas. Los criterios así adoptados

serán vinculantes para las Salas, y órganos unipersonales del correspondiente Tribunal. Contra las resoluciones que se dicten se podrá interponer el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio previsto en el artículo 242 de esta Ley.

4. Los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía conocerán, en su caso, y salvo lo dispuesto en el artículo 59.1.c), segundo párrafo, de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía:

a) En única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en el párrafo a) del apartado 1, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe que se determine reglamentariamente.

b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente.

c) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta Ley.

5. Los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, en su caso, los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, conocerán asimismo de las reclamaciones que se interpongan contra actuaciones de los particulares en materia tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa, en primera o única instancia según que la cuantía de la reclamación exceda o no del importe que se determine reglamentariamente, salvo lo dispuesto en el artículo 59.1.c), segundo párrafo, de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

En estos casos, la competencia de los tribunales económico-administrativos regionales y locales y de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía vendrá determinada por el domicilio fiscal de la persona o entidad que interponga la reclamación. Si éste se hallara fuera de España, la competencia corresponderá al Tribunal Económico-Administrativo Central, cualquiera que sea su cuantía.

6. Cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano. En este caso, la tramitación corresponderá a la Secretaría del Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local o del órgano económico-administrativo de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía, sin perjuicio de las actuaciones complementarias de tramitación que decida llevar a cabo el Tribunal Económico-Administrativo Central y salvo que el interesado solicite que la puesta de manifiesto tenga lugar ante el Tribunal Económico Administrativo Central, en cuyo caso, la tramitación seguirá en este órgano.

7. En cada Comunidad Autónoma existirá un tribunal económico-administrativo regional. En cada Ciudad con Estatuto de Autonomía existirá un tribunal económico-administrativo local.

El ámbito de los tribunales económico-administrativos regionales y locales coincidirá con el de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía y su competencia territorial para conocer de las reclamaciones económico-administrativas se determinará conforme a la sede del órgano que hubiera dictado el acto objeto de la reclamación. En los tribunales económico-administrativos regionales podrán crearse salas desconcentradas con el ámbito territorial y las competencias que se fijen en la normativa tributaria.

Artículo 230. *Acumulación de reclamaciones económico-administrativas.*

1. Los recursos y las reclamaciones económico-administrativas se acumularán a efectos de su tramitación y resolución en los siguientes casos:

a) Las interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo, que deriven de un mismo procedimiento.

b) Las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente, planteen idénticas cuestiones y deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo.

c) Las que se hayan interpuesto por varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares.

d) La interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive.

2. Fuera de los casos establecidos en el número anterior, el Tribunal, de oficio o a instancia de parte, podrá acumular motivadamente aquellas reclamaciones que considere que deben ser objeto de resolución unitaria que afecten al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. En el caso de que se trate de distintos reclamantes y no se haya solicitado por ellos mismos, deberá previamente concedérseles un plazo de 5 días para manifestar lo que estimen conveniente respecto de la procedencia de la acumulación.

Las acumulaciones a las que se refiere este apartado podrán quedar sin efecto cuando el tribunal considere conveniente la resolución separada de las reclamaciones.

3. Los acuerdos sobre acumulación o por los que se deja sin efecto una acumulación tendrán el carácter de actos de trámite y no serán recurribles.

4. La acumulación atenderá al ámbito territorial de cada Tribunal Económico-Administrativo o sala desconcentrada, sin que en ningún caso pueda alterar la competencia para resolver ni la vía de impugnación procedente, salvo en los casos previstos en los párrafos a), c) y d) del apartado 1 de este artículo. En estos casos, si el Tribunal Económico-Administrativo Central fuera competente para resolver una de las reclamaciones objeto de acumulación, lo será también para conocer de las acumuladas; en otro supuesto, la competencia corresponderá, en los casos contemplados en los párrafos a) y c) del apartado 1, al órgano competente para conocer de la reclamación que se hubiera interpuesto primero, y, en el establecido en el párrafo d), al órgano competente para conocer de la reclamación contra la deuda tributaria.

Artículo 231. *Funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos.*

1. Los Tribunales Económico-Administrativos funcionarán en Pleno, en Salas y de forma unipersonal.

2. El Pleno estará formado por el Presidente, los Vocales y el Secretario.

3. Las Salas estarán formadas por el Presidente, un Vocal al menos y el Secretario. Podrá nombrarse Presidente de Sala a alguno de los Vocales cuando se produzcan las circunstancias que se determinen reglamentariamente.

4. Los Tribunales Económico-Administrativos podrán actuar de forma unipersonal a través del Presidente, los Presidentes de Sala, cualquiera de los Vocales, el Secretario o a través de otros órganos unipersonales que se determinen reglamentariamente.

5. Reglamentariamente se regularán las cuestiones de composición, organización y funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos no previstas en los apartados anteriores.

Subsección 3.ª Interesados

Artículo 232. *Legitimados e interesados en las reclamaciones económico-administrativas.*

1. Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.

b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

2. No estarán legitimados:

a) Los funcionarios y empleados públicos, salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido o resulten afectados sus intereses legítimos.
b) Los particulares, cuando obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella.
c) Los denunciantes.
d) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.
e) Los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado, así como cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto.

3. En el procedimiento económico-administrativo ya iniciado podrán comparecer todos los que sean titulares de derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados por la resolución que hubiera de dictarse, sin que la tramitación haya de retrotraerse en ningún caso.
Si durante la tramitación del procedimiento se advierte la existencia de otros titulares de derechos o intereses legítimos que no hayan comparecido en el mismo, se les notificará la existencia de la reclamación para que formulen alegaciones, y será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 239 de esta ley.
4. Cuando se actúe mediante representación, el documento que la acredite se acompañará al primer escrito que no aparezca firmado por el interesado, que no se cursará sin este requisito. No obstante, la falta o la insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por presentado el escrito siempre que el compareciente acompañe el poder, subsane los defectos de que adolezca el presentado o ratifique las actuaciones realizadas en su nombre y representación sin poder suficiente.

Subsección 4.ª Suspensión

Artículo 233. *Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa.*

1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.
Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.
2. Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

a) Depósito de dinero o valores públicos.
b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

3. Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes, y el órgano competente podrá modificar la resolución sobre la suspensión en los casos previstos en el segundo párrafo del apartado siguiente.
4. El tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, el tribunal podrá modificar la resolución sobre la suspensión cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma, cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad, o cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión.

5. Se podrá suspender la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

6. El tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud de suspensión en los supuestos a los que se refieren los apartados 4 y 5 de este artículo, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación aportada en la solicitud de suspensión o existente en el expediente administrativo, la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

7. Si la reclamación no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte reclamada, y quedará obligado el reclamante a ingresar la cantidad restante.

8. En los casos del artículo 68.9 de esta Ley, si la reclamación afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación.

9. Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la presentación de la solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

10. La suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

11. Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial.

12. Cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución de la reclamación, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 26 y en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley.

13. Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, el tribunal podrá suspender su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

14. La ejecución del acto o resolución impugnado mediante un recurso extraordinario de revisión no podrá suspenderse en ningún caso.

15. Reglamentariamente se regularán los requisitos, órganos competentes y procedimiento para la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión.

Sección 2.ª Procedimiento general económico-administrativo

Artículo 234. *Normas generales.*

1. Las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán en única o primera instancia con los recursos que esta Ley establece.

2. Se tendrá por acreditada la representación voluntaria, sin necesidad de aportar uno de los medios establecidos en el artículo 46.2 de esta Ley, cuando la representación hubiera sido admitida por la Administración Tributaria en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado.

3. El procedimiento se impulsará de oficio con sujeción a los plazos establecidos, que no serán susceptibles de prórroga ni precisarán que se declare su finalización.

4. Todos los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término en cualquier instancia a una reclamación económico-administrativa serán notificados a aquéllos, bien por medios electrónicos, bien en el domicilio señalado o, en su defecto, de acuerdo con el artículo 112 de esta Ley.

La notificación se hará de forma electrónica obligatoriamente para los interesados, y en los términos que reglamentariamente se establezcan, en los supuestos en que, de acuerdo con el artículo 235.5 de esta Ley, sea obligatoria la interposición de la reclamación por esta vía.

La notificación deberá expresar si el acto o resolución es o no definitivo en vía económico-administrativa y, en su caso, los recursos que procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos, sin que ello impida que los interesados puedan ejercitar cualquier otro recurso que estimen pertinente.

5. El procedimiento económico-administrativo será gratuito. No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado o inadmitido y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse a la persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente.

La condena en costas se impondrá en la resolución que se dicte, con mención expresa de los motivos por los que el órgano económico-administrativo ha apreciado la concurrencia de mala fe o temeridad, así como la cuantificación de la misma.

Cuando se hubiera interpuesto recurso de alzada ordinario, la eficacia de la condena en costas dictada en primera instancia quedara supeditada a la confirmación de la misma en la resolución que se dicte en dicho recurso de alzada ordinario.

6. El procedimiento económico-administrativo se regulará de acuerdo con las disposiciones previstas en este capítulo y en las disposiciones reglamentarias que se dicten en su desarrollo.

Subsección 1.ª Procedimiento en única o primera instancia

Artículo 235. *Iniciación.*

1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

En los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos. Si con posterioridad a la interposición de la reclamación, y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, se remitirá al Tribunal, una vez notificada al interesado.

En la notificación se advertirá que la resolución expresa, según su contenido, se considerará impugnada en vía económico administrativa, o causará la terminación del procedimiento por satisfacción extraprocesal que será declarada por el órgano económico administrativo que esté conociendo el procedimiento.

En todo caso, se concederá el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a la notificación, para que el interesado pueda formular ante el Tribunal las alegaciones que

tenga por convenientes. En dichas alegaciones el interesado podrá pronunciarse sobre las consecuencias señaladas en el párrafo anterior. De no hacerlo se entenderá su conformidad con dichas consecuencias.

Tratándose de reclamaciones relativas a la obligación de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales, el plazo al que se refiere el primer párrafo empezará a contarse transcurrido un mes desde que se haya requerido formalmente el cumplimiento de dicha obligación.

En el supuesto de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo para la interposición se computará a partir del día siguiente al de finalización del período voluntario de pago.

2. El procedimiento deberá iniciarse mediante escrito que podrá limitarse a solicitar que se tenga por interpuesta, identificando al reclamante, el acto o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone. Asimismo, el reclamante podrá acompañar las alegaciones en que base su derecho.

En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura y a las relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito deberá identificar también a la persona recurrida y su domicilio y adjuntar todos los antecedentes que obren a disposición del reclamante o en registros públicos.

3. El escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente. En el supuesto previsto en el artículo 229.6 de esta Ley, el escrito de interposición se remitirá al Tribunal Económico-Administrativo a quien corresponda la tramitación de la reclamación.

No obstante, cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición. En este caso, se remitirá al tribunal el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición.

Si el órgano administrativo no hubiese remitido al tribunal el escrito de interposición de la reclamación, bastará que el reclamante presente ante el tribunal la copia sellada de dicho escrito para que la reclamación se pueda tramitar y resolver.

4. En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, a la obligación de expedir y entregar factura y relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito de interposición se dirigirá al tribunal competente para resolver la reclamación.

5. La interposición de la reclamación se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.

Artículo 236. *Tramitación.*

1. El Tribunal, una vez recibido y, en su caso, completado el expediente, lo pondrá de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubieran presentado alegaciones en la interposición o las hubiesen formulado pero con la solicitud expresa de este trámite, por plazo común de un mes en el que deberán presentar escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas. La puesta de manifiesto del expediente electrónico podrá tener lugar por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, pudiendo presentarse por estos medios las alegaciones y pruebas. Los obligados a interponer la reclamación de forma electrónica, habrán de presentar las alegaciones, pruebas, y cualquier otro escrito, por esta misma vía. En caso de deficiencia técnica imputable a la Administración Tributaria que imposibilite la realización del trámite por esta vía, el Tribunal adoptará las medidas oportunas para evitar perjuicios al interesado, pudiendo, entre otras, conceder un nuevo plazo, prorrogar el anteriormente concedido o autorizar que se realice por otros medios.

2. En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura o a las relaciones entre el sustituto y

el contribuyente, el tribunal notificará la interposición de la reclamación a la persona recurrida para que comparezca, mediante escrito de mera personación, adjuntando todos los antecedentes que obren a su disposición o en registros públicos.

3. El tribunal podrá asimismo solicitar informe al órgano que dictó el acto impugnado, al objeto de aclarar las cuestiones que lo precisen. El tribunal deberá dar traslado del informe al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo.

Reglamentariamente se podrán establecer supuestos en los que la solicitud de dicho informe tenga carácter preceptivo.

4. Las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue que extenderá el acta correspondiente. No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, pero la resolución que concluya la reclamación no entrará a examinar las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, en cuyo caso bastará con que dicha resolución incluya una mera enumeración de las mismas, y decidirá sobre las no practicadas.

5. Cuando de las alegaciones formuladas en el escrito de interposición de la reclamación o de los documentos adjuntados por el interesado resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver o éstos puedan tenerse por ciertos, o cuando de aquéllos resulte evidente un motivo de inadmisibilidad, se podrá prescindir de los trámites señalados en los anteriores apartados de este artículo y en el apartado 3 del artículo 235 de esta ley.

6. Podrán plantearse como cuestiones incidentales aquellas que se refieran a extremos que, sin constituir el fondo del asunto, estén relacionadas con el mismo o con la validez del procedimiento y cuya resolución sea requisito previo y necesario para la tramitación de la reclamación, no pudiendo aplazarse hasta que recaiga acuerdo sobre el fondo del asunto.

Para la resolución de las cuestiones incidentales el tribunal podrá actuar de forma unipersonal.

La resolución que ponga término al incidente no será susceptible de recurso. Al recibir la resolución de la reclamación, el interesado podrá discutir nuevamente el objeto de la cuestión incidental mediante el recurso que proceda contra la resolución.

Artículo 237. *Extensión de la revisión en vía económico-administrativa.*

1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones.

3. Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Cuando el planteamiento de la cuestión prejudicial no haya sido solicitado por los interesados en la reclamación o recurso económico-administrativo, con carácter previo a que el mismo se produzca se concederá un plazo de quince días a los interesados para que formulen alegaciones en relación exclusivamente con la oportunidad de dicho planteamiento.

En todo caso, el Tribunal antes de plantear la cuestión prejudicial concederá un plazo de quince días a la Administración Tributaria autora del acto para que formule alegaciones.

Cuando se hubiese planteado una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de acuerdo con lo previsto en los párrafos anteriores, se suspenderá el procedimiento económico-administrativo desde su planteamiento y hasta que se reciba la resolución que resuelva la cuestión prejudicial. Asimismo procederá la suspensión del curso de aquellos procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada. Dicha suspensión se comunicará a los interesados en el procedimiento económico-administrativo y la misma determinará la suspensión del cómputo del plazo de prescripción de los derechos a que se refiere el artículo 66 de esta Ley, cómputo que continuará una vez se reciba en el órgano económico-administrativo competente la resolución de la cuestión planteada.

Artículo 238. *Terminación.*

1. El procedimiento finalizará por renuncia al derecho en que la reclamación se fundamente, por desistimiento de la petición o instancia, por caducidad de ésta, por satisfacción extraprocesal y mediante resolución.

2. Cuando se produzca la renuncia o desistimiento del reclamante, la caducidad de la instancia o la satisfacción extraprocesal, el tribunal acordará motivadamente el archivo de las actuaciones. Este acuerdo podrá ser adoptado a través de órganos unipersonales.

El acuerdo de archivo de actuaciones podrá revisarse conforme a lo dispuesto en el artículo 241 bis de esta Ley.

Artículo 239. *Resolución.*

1. Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales.

2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.

3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes.

4. Se declarará la inadmisibilidad en los siguientes supuestos:

a) Cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa.

b) Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo.

c) Cuando falte la identificación del acto o actuación contra el que se reclama.

d) Cuando la petición contenida en el escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido.

e) Cuando concurran defectos de legitimación o de representación.

f) Cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada.

Para declarar la inadmisibilidad el tribunal podrá actuar de forma unipersonal.

5. La resolución que se dicte tendrá plena eficacia respecto de los interesados a quienes se hubiese notificado la existencia de la reclamación. Las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos dictadas en las reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de los particulares, a que se refiere el artículo 227.4 de esta Ley, una vez hayan adquirido firmeza, vincularán a la Administración Tributaria en cuanto a la calificación jurídica de los hechos tenidos en cuenta para resolver, sin perjuicio de sus potestades de comprobación e investigación. A tal efecto, estas resoluciones serán comunicadas a la Administración competente.

6. Cuando no se cumpla, en el plazo legalmente establecido, la resolución del Tribunal que imponga la obligación de expedir factura, el reclamante podrá, en nombre y por cuenta del reclamado, expedir la factura en la que se documente la operación, conforme a las siguientes reglas:

1.ª) El ejercicio de esta facultad deberá ser comunicado por escrito al Tribunal Económico-Administrativo que haya conocido del respectivo procedimiento, indicándose que el fallo no se ha cumplido y que se va a emitir la factura correspondiente. Igualmente deberá comunicar al reclamado por cualquier medio que deje constancia de su recepción, que va a ejercitar esta facultad.

2.ª) La factura en la que se documente la operación será confeccionada por el reclamante, que constará como destinatario de la operación, figurando como expedidor el que ha incumplido dicha obligación.

3.ª) El reclamante remitirá copia de la factura al reclamado, debiendo quedar en su poder el original de la misma. Igualmente deberá enviar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria copia de dicha factura y del escrito presentado ante el Tribunal Económico-Administrativo en el que comunicaba el incumplimiento de la resolución dictada.

7. En ejecución de una resolución que estime total o parcialmente la reclamación contra la liquidación de una obligación tributaria conexa a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el artículo 68.9 de esta Ley, se regularizará la obligación conexa distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación.

Si de dicha regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexa distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a lo resuelto por el Tribunal, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 26.5 de esta Ley.

8. La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente.

Artículo 240. *Plazo de resolución.*

1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.

El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.

2. Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley.

Subsección 2.ª Recursos en vía económico-administrativa

Artículo 241. *Recurso de alzada ordinario.*

1. Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

2. Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas

oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

3. Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia.

En los términos que se fijen reglamentariamente, al escrito de interposición podrá acompañarse la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración. Dicha solicitud suspenderá cautelarmente la ejecución de la resolución recurrida mientras el Tribunal Económico-Administrativo Central decida sobre la procedencia o no de la petición de suspensión. La decisión del Tribunal sobre la procedencia de la suspensión pondrá fin a la vía administrativa.

Dicha suspensión se fundamentará en que existen indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado, no siendo necesaria la aportación de garantía. En la solicitud de suspensión deberá motivarse de forma suficiente la concurrencia de tales situaciones.

La resolución sobre la petición de suspensión se notificará por el Tribunal Económico-Administrativo Central al recurrente y a los demás interesados en el procedimiento.

La suspensión, cautelar o definitiva, impedirá que se devuelvan las cantidades que se hubieran ingresado y que se liberen las garantías que se hubieran constituido por el interesado en la reclamación económico-administrativa en primera instancia para obtener la suspensión del acto recurrido. Asimismo, quedarán subsistentes y mantendrán su eficacia los actos del procedimiento recaudatorio que se hubiesen dictado para garantizar el pago de la deuda tributaria.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando la ejecución de la resolución impugnada pudiese determinar el reconocimiento del derecho a una devolución tributaria, procederá dicha ejecución previa prestación por parte del obligado tributario de alguna de las garantías reguladas en el artículo 224.2 de esta Ley.

4. En la resolución del recurso de alzada ordinario será de aplicación lo dispuesto en el artículo 240 de esta Ley.

Artículo 241 bis. *Recurso de anulación.*

1. Contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas, las personas a que se refiere el artículo 241.3 de esta Ley podrán interponer recurso de anulación en el plazo de 15 días ante el tribunal que hubiera dictado la resolución que se impugna, exclusivamente en los siguientes casos:

a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.

b) Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico administrativa.

c) Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución.

2. También podrá interponerse recurso de anulación contra el acuerdo de archivo de actuaciones al que se refiere el artículo 238 de esta Ley.

3. No podrá deducirse nuevamente este recurso frente a su resolución. El recurso de anulación no procederá frente a la resolución del recurso extraordinario de revisión.

4. El escrito de interposición incluirá las alegaciones y adjuntará las pruebas pertinentes. El tribunal resolverá sin más trámite en el plazo de un mes, entendiéndose desestimado en caso contrario.

5. La interposición del recurso de anulación suspenderá el plazo para la interposición del recurso ordinario de alzada que, en su caso, proceda contra la resolución impugnada, cuyo cómputo se iniciará de nuevo el día siguiente al de la notificación de la resolución desestimatoria del recurso de anulación o el día siguiente a aquel en que se entienda desestimado por silencio administrativo.

Si la resolución del recurso de anulación fuese estimatoria, el recurso ordinario de alzada que, en su caso, proceda se interpondrá contra la citada resolución, iniciándose el cómputo del plazo para interponerlo el día siguiente al de la notificación de la resolución estimatoria.

6. Si la resolución del recurso de anulación desestimase el mismo, el recurso que se interponga tras la resolución del recurso de anulación servirá para impugnar tanto esta resolución como la dictada antes por el tribunal económico-administrativo objeto del recurso de anulación, pudiendo plantearse en ese recurso tanto las cuestiones relativas a los motivos del recurso de anulación como cualesquiera otras relativas al fondo del asunto y al acto administrativo inicialmente impugnado.

Artículo 241 ter. *Recurso contra la ejecución.*

1. Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas.

2. Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, podrá presentar este recurso.

3. Será competente para conocer de este recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta. La resolución dictada podrá establecer los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo.

4. El plazo de interposición de este recurso será de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

5. La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso.

6. En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.

7. No cabrá la interposición de recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución.

8. El Tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta Ley.

Artículo 242. *Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.*

1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones.

2. El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso.

3. La resolución deberá dictarse en el plazo de tres meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, fijando la doctrina aplicable.

4. Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Artículo 243. *Recurso extraordinario para la unificación de doctrina.*

1. Contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central podrá interponerse recurso extraordinario para la unificación de doctrina por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, cuando esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones.

Dicho recurso extraordinario también podrá ser interpuesto por los Directores Generales de Tributos de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, u órganos equivalentes, cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.

2. Será competente para resolver este recurso la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, que estará compuesta por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, que la presidirá, tres vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General o el Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía, las referencias al Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y al Director General o Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se entenderán realizadas a los órganos equivalentes o asimilados de dicha Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.

3. La resolución que se dicte se adoptará por decisión mayoritaria de los integrantes de la Sala Especial. En caso de empate, el Presidente tendrá siempre voto de calidad.

4. La resolución deberá dictarse en el plazo de seis meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, estableciendo la doctrina aplicable.

5. La doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Artículo 244. *Recurso extraordinario de revisión.*

1. El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.

b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.

c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

2. La legitimación para interponer este recurso será la prevista en el apartado 3 del artículo 241.

3. Se declarará la inadmisibilidad del recurso cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas en el apartado anterior.

4. Será competente para resolver el recurso extraordinario de revisión el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Para declarar la inadmisibilidad el tribunal podrá actuar de forma unipersonal.

5. El recurso se interpondrá en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial.

6. La resolución del recurso extraordinario de revisión se dictará en el plazo de seis meses. Transcurrido ese plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimado el recurso.

Sección 3.ª Procedimiento abreviado

Artículo 245. *Ámbito de aplicación.*

1. Las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento previsto en esta sección cuando sean de cuantía inferior a la que se determine reglamentariamente.

2. Las reclamaciones económico-administrativas tramitadas por este procedimiento se resolverán en única instancia por los tribunales económico-administrativos. Para resolver, los tribunales económico-administrativos podrán actuar de forma unipersonal.

3. El procedimiento abreviado se regulará por lo dispuesto en esta sección, por las normas reglamentarias que se dicten en su desarrollo y, en defecto de norma expresa, por lo dispuesto en este capítulo.

Artículo 246. *Iniciación.*

1. La reclamación se iniciará mediante escrito que deberá incluir el siguiente contenido:

a) Identificación del reclamante y del acto o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone.

En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura o relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito deberá identificar también a la persona recurrida y su domicilio.

b) Alegaciones que, en su caso, se formulen.

Si el reclamante precisase del expediente para formular sus alegaciones, deberá comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, para que se le ponga de manifiesto, lo que se hará constar en el expediente.

Al escrito de interposición se adjuntará copia del acto que se impugna, así como las pruebas que se estimen pertinentes.

2. La reclamación se dirigirá al órgano al que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 235 de esta Ley, y será de aplicación lo dispuesto en dichos apartados.

Artículo 247. *Tramitación y resolución.*

1. El órgano económico-administrativo podrá dictar resolución, incluso con anterioridad a recibir el expediente, siempre que de la documentación presentada por el reclamante resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver.

2. El plazo máximo para notificar la resolución será de seis meses contados desde la interposición de la reclamación. Transcurrido dicho plazo sin que se haya notificado la

resolución expresa, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.

El órgano económico-administrativo deberá resolver expresamente en todo caso. El plazo para la interposición del recurso que proceda empezará a contarse desde el día siguiente a la notificación de la resolución expresa.

3. Transcurrido el plazo señalado en el apartado anterior desde la interposición de la reclamación sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta Ley.

Artículo 248. *Recursos.*

Contra las resoluciones que se dicten en el procedimiento previsto en esta sección no podrá interponerse recurso de alzada ordinario, pero podrán proceder, en su caso, los demás recursos regulados en la sección anterior.

Sección 4.ª Recurso contencioso-administrativo

Artículo 249. *Recurso contencioso-administrativo.*

Las resoluciones que pongan fin a la vía económicoadministrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente.

TÍTULO VI

Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública

Artículo 250. *Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública.*

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

3. La liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al

procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V.

Artículo 251. *Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.*

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.

b) Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.

c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

En los casos anteriormente señalados, junto al escrito de denuncia o de querella presentado por la Administración Tributaria, se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación.

En estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.

2. En los supuestos señalados en el apartado anterior, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

No obstante, en caso de que se hubiera iniciado un procedimiento sancionador, éste se entenderá concluido, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados.

El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

Las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes.

3. En los supuestos anteriores, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de esta Ley o en el plazo de 6 meses si éste último fuese superior, a computar desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

El cómputo de los plazos de prescripción se iniciará de nuevo desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración Tributaria competente.

Artículo 252. *Regularización voluntaria.*

La Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización

o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58 de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso. No obstante, cuando los tributos regularizados voluntariamente no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, el obligado tributario deberá presentar la declaración correspondiente, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido en la normativa tributaria.

Lo dispuesto en este artículo resultará también de aplicación cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Para determinar la existencia del completo reconocimiento y pago a que se refiere el primer párrafo de éste artículo, la Administración Tributaria podrá desarrollar las actuaciones de comprobación o investigación que resulten procedentes, aún en el caso de que las mismas afecten a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

Artículo 253. *Tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación.*

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y no concurran las circunstancias que impiden dictar liquidación de acuerdo con el artículo 251.1 de esta Ley, procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.

Dicha propuesta se notificará al obligado tributario concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.

En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria, sin perjuicio de los que de aquellos pudiesen derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto por el artículo 257.2 c) de esta Ley por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública.

Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querella, cuando considere que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración Tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de esta Ley.

El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley.

2. La inadmisión de la denuncia o querella determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación

vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo.

La terminación de las actuaciones inspectoras seguirá lo dispuesto en la Subsección 3.ª de la Sección 2.ª del Capítulo IV del Título III.

El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de esta Ley o en seis meses, si éste último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

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

En estos casos se iniciará el cómputo de los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción de acuerdo con lo indicado en el artículo 68.7 de esta Ley.

3. En los casos en los que, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia esa conducta dolosa, se efectuarán dos liquidaciones de forma separada.

A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada al delito y un acta de inspección, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que éste pudiera tener derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que le correspondan adicionalmente. Si la declaración presentada hubiera determinado una cuota a ingresar, ésta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación.

b) La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito, y se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación a que se refiere el párrafo anterior.

No obstante, el obligado tributario podrá optar por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, en los términos que se determinen reglamentariamente. Esta opción deberá comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito.

Artículo 254. *Impugnación de las liquidaciones.*

1. Frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley.

En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria.

2. Frente a la liquidación que resulte de la regularización de los elementos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito, cabrá interponer los recursos y reclamaciones previstos en el Título V de esta Ley.

Artículo 255. *Recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.*

En los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.

Las actuaciones administrativas dirigidas al cobro a las que se refiere el párrafo anterior se regirán por las normas generales establecidas en el Capítulo V del Título III de esta Ley, salvo las especialidades establecidas en el presente Título.

Una vez que conste admitida la denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de esta Ley.

Artículo 256. *Causas de oposición frente a las actuaciones de recaudación.*

Frente a los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, solo serán oponibles los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 segundo párrafo de esta Ley y su revisión se realizará conforme a lo dispuesto en el Título V de esta Ley.

Artículo 257. *Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación tributaria.*

1. La liquidación dictada por la Administración Tributaria en los supuestos a los que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, se ajustará a lo que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y la cuantía de la defraudación.

2. El ajuste se realizará de la siguiente forma:

a) Si en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública y en dicho proceso se determinara una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.

Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal difiriera, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación dictada al amparo del artículo 250.2 de esta Ley deberá modificarse. En este caso, subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada.

Dicha modificación, practicada por la Administración Tributaria al amparo de lo dispuesto en el párrafo anterior, no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal.

El acuerdo de modificación se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el procedimiento penal.

Si la cuantía defraudada que se determinara en el proceso penal fuese inferior a la fijada en vía administrativa, serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

b) Si en el proceso penal no se apreciara finalmente la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

c) Si en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, procederá la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253.1 de esta Ley, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo.

La terminación de las actuaciones inspectoras seguirá lo dispuesto en la Subsección 3.ª de la Sección 2.ª del Capítulo IV del Título III de esta Ley.

El procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de esta Ley o en seis meses, si éste último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para la reanudación de las actuaciones.

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

Esta liquidación se sujetará al régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria regulado en el Título V de esta Ley, pero no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial.

En estos casos se iniciará el cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda y a imponer la sanción de acuerdo con lo indicado en el artículo 68.7 de esta Ley.

Artículo 258. *Responsables.*

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria liquidada conforme a lo preceptuado en el artículo 250.2 de esta Ley quienes hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso.

Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento para exigir la responsabilidad establecida en este artículo, deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

2. En relación con las liquidaciones a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, también resultarán de aplicación los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 42.2 de esta Ley.

3. En el recurso o reclamación contra el acuerdo que declare la responsabilidad prevista en el apartado 1 anterior sólo podrá impugnarse el alcance global de la citada responsabilidad.

4. Si en el proceso penal se acordara el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de los responsables a que se refiere el apartado 1, la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas en la normativa tributaria en relación con las devoluciones y reembolso del coste de garantías.

5. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 68.8 de esta Ley, en los supuestos de responsabilidad a que se refiere el apartado 1, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables.

6. La competencia para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad en los supuestos regulados en los apartados 1 y 2 corresponderá al órgano de recaudación.

7. El plazo del procedimiento de declaración de responsabilidad se entenderá suspendido durante el periodo de tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querella ante el Ministerio Fiscal o el órgano judicial hasta la imputación formal de los encausados.

A las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad previsto en este artículo les será de aplicación lo previsto en el artículo 81.6.e) de esta Ley.

Artículo 259. *Especialidades en la liquidación de la deuda aduanera en supuestos de delito contra la Hacienda Pública.*

1. La aplicación de lo establecido en el presente título VI respecto de los tributos que integran la deuda aduanera prevista en la normativa de la Unión Europea, se efectuará con las especialidades que se describen en los siguientes apartados de este artículo.

2. La Administración Tributaria únicamente se abstendrá de practicar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley en los casos contemplados en los párrafos b) y c) del artículo 251.1 de esta Ley.

3. Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, el plazo para la liquidación y notificación de la deuda aduanera al deudor se regirá por las siguientes normas:

a) Cuando con arreglo a lo previsto en el apartado 2 de este artículo sea posible la liquidación de la deuda aduanera, se procederá a la práctica y notificación de la misma en los plazos de 5 o diez años previstos para la prescripción del delito contra la Hacienda de la Unión Europea, computados desde el nacimiento de la deuda.

b) Cuando con arreglo a lo previsto en el apartado 2 de este artículo no sea posible la liquidación de la deuda aduanera o bien la liquidación practicada deba ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal, el plazo para practicar la liquidación y notificar la deuda al deudor será de tres años y se computará desde el momento en que la autoridad judicial incoe la causa sin secreto para las partes personadas o, en su caso, desde el momento en que alcance firmeza la resolución judicial que ponga fin al procedimiento penal.

4. Lo dispuesto en los artículos 251 y 253 de esta Ley en relación con la interrupción de plazos o procedimientos, no resultará de aplicación en los supuestos del apartado 3.b) de este artículo.

5. En la tramitación del procedimiento de inspección cuando proceda dictar la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, la aplicación del artículo 253 se efectuará conforme a las siguientes reglas:

a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal, la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o del expediente al Ministerio Fiscal podrá realizarse con carácter previo a la práctica de la liquidación administrativa.

b) En los casos en los que la Administración Tributaria se haya abstenido de practicar liquidación con arreglo a lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 251 de esta Ley, la tramitación del procedimiento administrativo se reanudará en el momento en que la autoridad judicial incoe la causa sin secreto para las partes personadas.

c) El período voluntario para el ingreso de la liquidación que se practique comenzará a computarse a partir de su notificación y se realizará en los plazos previstos en la normativa de la Unión Europea. El obligado tributario podrá solicitar la suspensión de la ejecución de la liquidación hasta la admisión de la denuncia o querella, prestando garantía o solicitando dispensa total o parcial de la misma cuando justifique la imposibilidad de aportarla y que la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.

d) En los supuestos del artículo 253.2 de esta Ley, la inadmisión de la denuncia o querella no implicará la anulación de la liquidación administrativa. La Administración Tributaria concederá trámite de audiencia, en el que el interesado podrá solicitar la consideración de aquellas cuestiones afectadas por las limitaciones previstas en el apartado 1 del artículo 253 de esta Ley. A la vista de las alegaciones, la Administración Tributaria dictará resolución manteniendo inalterada la liquidación de la deuda aduanera que se haya practicado o rectificándola si procede, manteniéndose los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados. La revisión de dicha resolución se regirá por lo dispuesto en el Título V de esta Ley.

6. En los supuestos a los que se refiere el artículo 257.2.c) de esta Ley, se aplicará lo dispuesto en el apartado 5.d) de este artículo.

TÍTULO VII

Recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 260. *Disposiciones generales.*

1. Corresponde a la Administración Tributaria la realización de las actuaciones necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

2. Se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias derivados de dichas decisiones.

3. Además de en los supuestos a que se refieren los apartados anteriores de este artículo, lo dispuesto en este Título resultará de aplicación en cualquier supuesto en que, en cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, resulte procedente exigir el reintegro de cantidades percibidas en concepto de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.

4. No podrán disfrutar de beneficios fiscales que constituyan ayudas estatales según el ordenamiento comunitario quienes hubieran percibido ayudas de Estado declaradas ilegales e incompatibles con el mercado interior, con una orden de recuperación pendiente tras una decisión previa de la Comisión, hasta que tales ayudas no se hayan reembolsado.

Artículo 261. *Procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado.*

1. Son procedimientos de ejecución de decisiones de recuperación de ayudas de Estado los siguientes:

a) Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión.

b) Procedimiento de recuperación en otros supuestos.

2. La ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado también se podrá llevar a cabo mediante el procedimiento de inspección regulado en la sección 2.ª del capítulo IV del título III cuando el alcance de dicho procedimiento exceda de lo dispuesto en el artículo 265.1 de esta Ley.

En estos casos, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos a los que se refiera la decisión y aquellos que no estén vinculados a la misma.

Artículo 262. *Prescripción.*

1. Prescribirá a los diez años el derecho de la Administración para determinar y exigir el pago de la deuda tributaria que, en su caso, resulte de la ejecución de la decisión de recuperación.

2. El plazo de prescripción empezará a contarse desde el día siguiente a aquel en que la aplicación de la ayuda de Estado en cumplimiento de la obligación tributaria objeto de regularización hubiese surtido efectos jurídicos conforme a la normativa tributaria.

3. El plazo de prescripción se interrumpe:

a) Por cualquier actuación de la Comisión o de la Administración Tributaria a petición de la Comisión que esté relacionada con la ayuda de Estado.

b) Por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de la deuda tributaria derivada de aquellos elementos afectados por la decisión de recuperación, o a la exigencia de su pago.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o pago de la deuda tributaria o por la interposición de los recursos procedentes.

4. El plazo de prescripción se suspenderá durante el tiempo en que la decisión de recuperación sea objeto de un procedimiento ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Artículo 263. *Efectos de la ejecución de la decisión de recuperación.*

1. Cuando existiese una resolución o liquidación previa practicada por la Administración Tributaria en relación con la obligación tributaria afectada por la decisión de recuperación de la ayuda de Estado, la ejecución de dicha decisión determinará la modificación de la resolución o liquidación, aunque sea firme.

2. Los intereses de demora se regirán por lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea.

Artículo 264. *Recursos contra el acto de ejecución.*

La resolución o liquidación derivada de la ejecución de la decisión de recuperación será susceptible de recurso de reposición y, en su caso, de reclamación económico-administrativa, en los términos previstos en esta Ley.

Si la resolución o liquidación se somete a revisión de acuerdo con el apartado anterior, sólo será admisible la suspensión de la ejecución de los actos administrativos mediante la aportación de garantía consistente en depósito de dinero en la Caja General de Depósitos.

CAPÍTULO II

Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación

Artículo 265. *Recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación.*

1. En el procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión, la Administración Tributaria se limitará a la comprobación de aquellos elementos de la obligación a los que se refiere dicha decisión.

2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial, incluida la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

d) Requerimientos de información a terceros.

3. Las actuaciones del procedimiento podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración Tributaria, a cuyo efecto serán de aplicación las reglas contenidas en los artículos 142.2 y 151 de esta Ley.

4. El examen de los documentos y las actuaciones referidas en los apartados anteriores se entenderán efectuados a los solos efectos de determinar la procedencia de la recuperación de la ayuda de Estado, sin que impida ni limite la ulterior comprobación de los mismos hechos o documentos.

Artículo 266. *Inicio.*

1. El procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión se iniciará de oficio por acuerdo del órgano competente, que se determinará en las normas de organización específica de la Administración Tributaria.

2. El inicio de las actuaciones del procedimiento deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza y alcance de las mismas e informará sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Cuando los datos en poder de la Administración Tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

Artículo 267. *Tramitación.*

1. Las actuaciones del procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión se documentarán en las comunicaciones y diligencias a las que se refiere el apartado 7 del artículo 99 de esta Ley.

2. Los obligados tributarios deberán atender a la Administración Tributaria y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

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

3. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración Tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que, en un plazo de 10 días, alegue lo que convenga a su derecho.

Artículo 268. *Terminación.*

1. El procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución expresa de la Administración Tributaria, que deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

1.º Elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación y ámbito temporal objeto de las actuaciones.

2.º Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.

3.º Liquidación provisional o, en su caso, manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la decisión de recuperación.

b) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto del procedimiento de recuperación.

2. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento regulado en el artículo 104 de esta Ley no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación. En este caso, no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones administrativas desarrolladas durante dicho plazo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la realización de actuaciones con conocimiento formal del interesado con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el párrafo anterior.

3. Cuando una resolución judicial aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones administrativas, éstas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el artículo 104 de esta Ley o en el plazo de tres meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para la reanudación del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado.

CAPÍTULO III

Procedimiento de recuperación en otros supuestos

Artículo 269. *Procedimiento de recuperación en otros supuestos.*

1. Cuando la ejecución de la decisión de recuperación no implique la regularización de una obligación tributaria, el procedimiento a seguir será el regulado en este capítulo.

2. Para la ejecución de la decisión de recuperación el órgano competente tendrá las facultades que se reconocen a la Administración Tributaria en el artículo 162 de esta Ley, con los requisitos allí establecidos.

Artículo 270. *Inicio.*

El procedimiento de recuperación se iniciará de oficio.

El inicio de las actuaciones del procedimiento deberá notificarse a los obligados tributarios mediante comunicación que deberá expresar la naturaleza de las mismas e informará de sus derechos y obligaciones en el curso de aquellas.

La comunicación de inicio contendrá la propuesta de resolución, concediéndose un plazo de 10 días al obligado tributario para que alegue lo que convenga a su derecho.

Artículo 271. *Terminación.*

1. El procedimiento de recuperación terminará por resolución expresa de la Administración Tributaria, que deberá notificarse en el plazo de cuatro meses desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del procedimiento, salvo que la decisión de recuperación establezca un plazo distinto, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 268.2 de esta Ley.

2. La resolución que ponga fin al procedimiento deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

a) Acuerdo de modificación, en el sentido de la decisión de recuperación, de la resolución previamente dictada por la Administración o, en su caso, manifestación expresa de que no procede modificación alguna como consecuencia de la decisión de recuperación.

b) Relación de hechos y fundamentos de derecho que motiven la resolución.

c) Liquidación en el supuesto de que la ejecución de la decisión de recuperación determine la exigencia de deuda tributaria, en particular, procedente del devengo de intereses de demora conforme a lo establecido en el artículo 263.2 de esta Ley.

3. Cuando una resolución judicial aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones administrativas, estas deberán finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1, o en el plazo de dos meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para la reanudación del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado.

Disposición adicional primera. *Prestaciones patrimoniales de carácter público.*

1. Son prestaciones patrimoniales de carácter público aquellas a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo.

2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público citadas en el apartado anterior podrán tener carácter tributario o no tributario.

Tendrán la consideración de tributarias las prestaciones mencionadas en el apartado 1 que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley.

Serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general.

En particular, se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.

Disposición adicional segunda. *Normativa aplicable a los recursos públicos de la Seguridad Social.*

Esta ley no será de aplicación a los recursos públicos que correspondan a la Tesorería General de la Seguridad Social, que se regirán por su normativa específica.

Disposición adicional tercera. *Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla.*

A efectos de lo previsto en esta ley, las referencias realizadas a las comunidades autónomas se entenderán aplicables a las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y

Melilla, sin perjuicio de lo establecido en las leyes orgánicas que aprueban los Estatutos de Autonomía de dichas ciudades.

Disposición adicional cuarta. *Normas relativas a las Haciendas Locales.*

1. La normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las Haciendas Locales.

2. Lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 32 de esta ley será aplicable a la devolución de ingresos indebidos derivados de pagos fraccionados de deudas de notificación colectiva y periódica realizados a las entidades locales.

3. Las entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán desarrollar lo dispuesto en esta ley mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales.

Disposición adicional quinta. *Declaraciones censales.*

1. Las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención deberán comunicar a la Administración tributaria a través de las correspondientes declaraciones censales su alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, las modificaciones que se produzcan en su situación tributaria y la baja en dicho censo. El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores formará parte del Censo de Obligados Tributarios. En este último figurarán la totalidad de personas físicas o jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35 de la Ley General Tributaria, identificadas a efectos fiscales en España.

Las declaraciones censales servirán, asimismo, para comunicar el inicio de las actividades económicas que desarrollen, las modificaciones que les afecten y el cese en las mismas. A efectos de lo dispuesto en este artículo, tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes tuvieran tal condición de acuerdo con las disposiciones propias del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto.

2. Reglamentariamente se regulará el contenido, la forma y los plazos para la presentación de estas declaraciones censales.

3. La declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores contendrá, al menos la siguiente información:

a) El nombre y apellidos o razón social del declarante.

b) El número de identificación fiscal si se trata de una persona física que lo tenga atribuido. Si se trata de personas jurídicas o entidades del apartado 4 del artículo 35 de la Ley General Tributaria, la declaración de alta servirá para solicitar este número, para lo cual deberán aportar la documentación que se establezca reglamentariamente y completar el resto de la información que se relaciona en este apartado. De igual forma procederán las personas físicas sin número de identificación fiscal que resulten obligadas a la presentación de la declaración censal de alta, porque vayan a realizar actividades económicas o vayan a satisfacer rendimientos sujetos a retención.

c) El domicilio fiscal, y su domicilio social, cuando sea distinto de aquél.

d) La relación de establecimientos y locales en los que vaya a desarrollar actividades económicas, con identificación de la comunidad autónoma, provincia, municipio, y dirección completa de cada uno de ellos.

e) La clasificación de las actividades económicas que vaya a desarrollar según la codificación de actividades establecida a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas.

f) El ámbito territorial en el que vaya a desarrollar sus actividades económicas, distinguiendo si se trata de ámbito nacional, de la Unión Europea o internacional. A estos efectos, el contribuyente que vaya a operar en la Unión Europea solicitará su alta en el Registro de operadores intracomunitarios en los términos que se definan reglamentariamente.

g) La condición de persona o entidad residente o no residente. En este último caso, se especificará si cuenta o no con establecimientos permanentes, identificándose todos ellos,

con independencia de que éstos deban darse de alta individualmente. Si se trata de un establecimiento permanente, en la declaración de alta se identificará la persona o entidad no residente de la que dependa, así como el resto de los establecimientos permanentes de dicha persona o entidad que se hayan dado de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

h) El régimen de tributación en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda, con mención expresa de los regímenes y modalidades de tributación que le resulten de aplicación y los pagos a cuenta que le incumban.

i) El régimen de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, con referencia a las obligaciones periódicas derivadas de dicho impuesto que le correspondan y el plazo previsto para el inicio de la actividad, distinguiendo el previsto para el inicio de las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios del previsto para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituyen el objeto de su actividad, en el caso de que uno y otro sean diferentes.

j) El régimen de tributación en los impuestos que se determinen reglamentariamente.

k) En el caso en que se trate de entidades en constitución, la declaración de alta contendrá, al menos, los datos identificativos y domicilio completo de las personas o entidades que promuevan su constitución.

4. La declaración censal de modificación contendrá cualquier variación que afecte a los datos consignados en la declaración de alta o en cualquier otra declaración de modificación anterior, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

5. La declaración censal de baja se presentará cuando se produzca el cese efectivo en todas las actividades a que se refiere este artículo, de acuerdo con lo que se disponga reglamentariamente.

6. La Administración tributaria llevará conjuntamente con el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores un Registro de operadores intracomunitarios en el que se darán de alta los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que realicen entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como determinadas prestaciones de servicios en los términos que se establezcan reglamentariamente.

7. Las personas o entidades a que se refiere el apartado uno de este artículo podrán resultar exoneradas reglamentariamente de presentar otras declaraciones de contenido o finalidad censal establecidas por las normas propias de cada tributo.

8. Las sociedades en constitución y los empresarios individuales que presenten el documento único electrónico para realizar telemáticamente sus trámites de constitución e inicio de actividad, de acuerdo con lo previsto en la Ley 14/2013 de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización, quedarán exoneradas de la obligación de presentar la declaración censal de alta, pero quedarán obligadas a la presentación posterior de las declaraciones de modificación o de baja que correspondan en la medida en que varíe o deba ampliarse la información y circunstancias contenidas en dicho documento único electrónico en caso de que el emprendedor no realice estos trámites a través de dicho documento.

Disposición adicional sexta. *Número de identificación fiscal.*

1. Toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

Este número de identificación fiscal será facilitado por la Administración General del Estado, de oficio o a instancia del interesado.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de asignación y revocación, la composición del número de identificación fiscal y la forma en que deberá utilizarse en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

2. En particular, quienes entreguen o confíen a entidades de crédito fondos, bienes o valores en forma de depósitos u otras análogas, recaben de aquéllas créditos o préstamos de cualquier naturaleza o realicen cualquier otra operación financiera con una entidad de crédito deberán comunicar previamente su número de identificación fiscal a dicha entidad.

La citada obligación será exigible aunque las operaciones activas o pasivas que se realicen con las entidades de crédito tengan un carácter transitorio.

Reglamentariamente se podrán establecer reglas especiales y excepciones a la citada obligación, así como las obligaciones de información que deberán cumplir las entidades de crédito en tales supuestos.

3. Las entidades de crédito no podrán librar cheques contra la entrega de efectivo, bienes, valores u otros cheques sin la comunicación del número de identificación fiscal del tomador, quedando constancia del libramiento y de la identificación del tomador. Se exceptúa de lo anterior los cheques librados contra una cuenta bancaria.

De igual manera, las entidades de crédito exigirán la comunicación del número de identificación fiscal a las personas o entidades que presenten al cobro, cuando el abono no se realice en una cuenta bancaria, cheques emitidos por una entidad de crédito. También lo exigirán en caso de cheques librados por personas distintas por cuantía superior a 3.000 euros. En ambos casos deberá quedar constancia del pago del cheque así como de la identificación del tenedor que lo presente al cobro.

Reglamentariamente se establecerá la forma en que las entidades de crédito deberán dejar constancia y comunicar a la Administración tributaria los datos a que se refieren los párrafos anteriores.

4. La publicación de la revocación del número de identificación fiscal asignado en el "Boletín Oficial del Estado", determinará la pérdida de validez a efectos identificativos de dicho número en el ámbito fiscal.

Asimismo, la publicación anterior determinará que las entidades de crédito no realicen cargos o abonos en las cuentas o depósitos bancarios en que consten como titulares o autorizados los titulares de dichos números revocados, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal,

Cuando la revocación se refiera al número de identificación fiscal de una entidad, su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" implicará la abstención del notario para autorizar cualquier instrumento público relativo a declaraciones de voluntad, actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento, contratos y negocios jurídicos de cualquier clase, así como la prohibición de acceso a cualquier registro público, incluidos los de carácter administrativo, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal. El registro público en el que esté inscrita la entidad a la que afecte la revocación, en función del tipo de entidad de que se trate, procederá a extender en la hoja abierta a dicha entidad una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse inscripción alguna que afecte a aquella, salvo que se rehabilite el número de identificación fiscal.

Excepcionalmente, se admitirá la realización de los trámites imprescindibles para la cancelación de la nota marginal a la que se refiere el párrafo anterior.

De igual modo, en todas las certificaciones registrales de la entidad titular del número revocado debe constar que el mismo está revocado.

Lo dispuesto en este apartado no impedirá a la Administración Tributaria exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes. No obstante, la admisión de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que conste un número de identificación fiscal revocado quedará condicionada, en los términos reglamentariamente establecidos, a la rehabilitación del citado número de identificación fiscal.

Disposición adicional séptima. *Responsabilidad solidaria de las comunidades autónomas y de las corporaciones locales.*

1. Las comunidades autónomas son responsables solidarias respecto del pago de las deudas tributarias contraídas por las entidades de derecho público de ellas dependientes, sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la comunidad autónoma o instituciones asociativas voluntarias públicas en las que participen, en proporción a sus respectivas cuotas y sin perjuicio del derecho de repetir que les pueda asistir, en su caso.

2. Las corporaciones locales son responsables solidarias respecto del pago de las deudas tributarias contraídas por las entidades a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 3 del artículo 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, así como de las que, en su caso, se contraigan por las mancomunidades,

comarcas, áreas metropolitanas, entidades de ámbito inferior al municipio y por cualesquiera instituciones asociativas voluntarias públicas en las que aquéllas participen, en proporción a sus respectivas cuotas y sin perjuicio del derecho de repetir que les pueda asistir, en su caso.

Disposición adicional octava. *Procedimientos concursales.*

Lo dispuesto en esta ley se aplicará de acuerdo con lo establecido en la legislación concursal vigente en cada momento.

Disposición adicional novena. *Competencias en materia del deber de información.*

A efectos del apartado 1 del artículo 8 de la Ley Orgánica 1/1982, de 5 de mayo, de Protección Civil del Derecho al Honor, a la Intimidad Personal y Familiar y a la Propia Imagen, se considerará autoridad competente el Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las comunidades autónomas, el órgano de gobierno de las entidades locales, los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y sus Delegados territoriales.

Disposición adicional décima. *Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública.*

1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en esta Ley, incluidos sus intereses de demora, junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio.
2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que competa la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración Tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.
3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración Tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si se incumplieran los términos del fraccionamiento.
4. La Administración Tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada.

Disposición adicional undécima. *Reclamaciones económico-administrativas en otras materias.*

1. Podrá interponerse reclamación económico-administrativa, previa interposición potestativa de recurso de reposición, contra las resoluciones y los actos de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto relativo a las siguientes materias:

a) Los actos recaudatorios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativos a ingresos de derecho público del Estado y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o relativos a ingresos de derecho público, tributarios o no tributarios, de otra Administración pública.
b) El reconocimiento o la liquidación por autoridades u organismos de los Ministerios de Hacienda y de Economía de obligaciones del Tesoro Público y las cuestiones relacionadas con las operaciones de pago por dichos órganos con cargo al Tesoro.

2. No se admitirán reclamaciones económico-administrativas con respecto a los siguientes actos:

a) Los que den lugar a reclamación en vía administrativa previa a la judicial, civil o laboral o pongan fin a dicha vía.
b) Los dictados en procedimientos en los que esté reservada al ministro competente la resolución que ultime la vía administrativa.

c) Los dictados en virtud de una ley que los excluya de reclamación económico-administrativa.

3. Estará legitimado para interponer reclamación económico-administrativa contra los actos relativos a las materias a las que se refiere el apartado 1 cualquier persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto administrativo, así como el Interventor General de la Administración del Estado o sus delegados, en las materias a que se extienda la función fiscalizadora que le confieran las disposiciones vigentes.

4. No estarán legitimados para interponer reclamación económico-administrativa contra los actos relativos a las materias a las que se refiere el apartado 1:

a) Los funcionarios y empleados públicos salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido o resulten afectados sus intereses legítimos.

b) Los particulares cuando obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios en ella.

c) Los denunciantes.

d) Los que asuman obligaciones en virtud de pacto o contrato.

e) Los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado, así como cualquier otra entidad por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto.

5. Podrán interponer el recurso de alzada ordinario las personas u órganos previstos en el apartado 3 de esta disposición adicional y los órganos directivos de los Ministerios de Hacienda y de Economía que se determinen reglamentariamente en materias de su competencia.

6. Podrán interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio los órganos directivos de los Ministerios de Hacienda y de Economía que se determinen reglamentariamente.

7. Podrán interponer el recurso extraordinario de revisión las personas u órganos previstos en el apartado 3 de esta disposición adicional, y los órganos directivos de los Ministerios de Hacienda y de Economía que se determinen reglamentariamente en materias de su competencia.

8. Salvo lo dispuesto en los apartados anteriores, en las reclamaciones económico-administrativas reguladas en la presente disposición adicional se aplicarán las normas reguladoras de las reclamaciones económicoadministrativas en materia tributaria contenidas en esta ley.

Disposición adicional duodécima. *Composición de los tribunales económico-administrativos.*

El Presidente y los vocales de los tribunales económico-administrativos serán nombrados entre funcionarios del Estado y sus organismos autónomos, de las comunidades autónomas y entre funcionarios de Administración local con Habilitación de Carácter Nacional, que reúnan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se determinen, actuando como Secretario un Abogado del Estado.

Disposición adicional decimotercera. *Participación de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en los tribunales económico-administrativos.*

1. Las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no asuman la función revisora en vía económico-administrativa de los actos dictados por ellas en relación con los tributos estatales, podrán participar en los tribunales económico-administrativos del Estado, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de las siguientes maneras:

a) Mediante el nombramiento de funcionarios de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía conforme a lo indicado en la disposición adicional duodécima de esta Ley.

b) Mediante la creación en el seno del Tribunal Económico-Administrativo Regional y local, y en virtud de Convenio celebrado entre el Ministerio de Economía y Hacienda y el

órgano superior competente de la Comunidad Autónoma y de la Ciudad con Estatuto de Autonomía de una Sala Especial para resolver las reclamaciones que versen sobre los actos dictados por las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía en relación con los tributos estatales. Dicha Sala Especial tendrá el mismo número de miembros del Tribunal Regional y local y de la Administración tributaria de la Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y será presidida por el Presidente del Tribunal, que tendrá voto de calidad.

La Sala Especial resolverá todas las reclamaciones que versen sobre los actos dictados por las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía en relación con los tributos estatales, salvo las que traten exclusivamente sobre actos dictados en el procedimiento de recaudación.

Las reclamaciones se tramitarán por el Secretario del Tribunal, que será también el Secretario y formará parte de la Sala Especial, por el procedimiento general regulado en la Subsección 1.ª de la Sección 2.ª del Título V de esta Ley, no siendo aplicable el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales regulado en la Sección 3.ª del mismo Título.

2. A falta de convenio se procederá en la forma prevista en la letra a) del apartado anterior, según ese establezca reglamentariamente.

Disposición adicional decimocuarta. *Cuantía de las reclamaciones económico-administrativas.*

Con efectos para las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de la entrada en vigor de esta ley las cuantías a las que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 2 del artículo 10 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-administrativas quedarán fijadas en 150.000 y 1.800.000 euros, respectivamente, hasta que se apruebe un nuevo Reglamento de desarrollo en materia económica-administrativa.

Disposición adicional decimoquinta. *Normas relativas al Catastro Inmobiliario.*

1. Las infracciones y sanciones en materia catastral, se regirán por su normativa específica.

2. El artículo 27 de esta ley relativo a los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo no será aplicable a las declaraciones catastrales.

3. En materia de notificación de valores catastrales, esta ley se aplicará supletoriamente respecto a lo dispuesto en la normativa específica catastral.

Disposición adicional decimosexta. *Utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas.*

1. Podrán utilizarse medios electrónicos, informáticos o telemáticos para la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

2. Podrán emplearse dichos medios para las notificaciones que deban realizarse cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización.

3. Los documentos que integren un expediente correspondiente a una reclamación económico-administrativa podrán obtenerse mediante el empleo de los medios a que se refiere el apartado 1 de esta disposición.

4. El Ministro de Hacienda regulará los aspectos necesarios para la implantación de estas medidas y creará los registros telemáticos que procedan.

Disposición adicional decimoséptima. *Naturaleza jurídica de los créditos gestionados en el ámbito de la asistencia mutua.*

1. A efectos de la asistencia mutua a la que se refiere el artículo 1.2 de esta Ley y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 80 bis de esta Ley, tendrán la consideración de derechos de la Hacienda Pública de naturaleza pública todo crédito de otro Estado o entidad supranacional o internacional respecto del que se ejerzan las acciones de asistencia,

colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que preste el Estado español en ejercicio de dicha asistencia mutua.

2. A los efectos del ejercicio de dichas acciones de asistencia mutua tales derechos conservarán su naturaleza jurídica originaria conforme a la normativa española y les será de aplicación el régimen jurídico regulado en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y en la presente Ley.

Disposición adicional decimoctava. *Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.*

Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29 y 93 de esta ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.

b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

c) Información sobre los bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles de su titularidad situados en el extranjero.

d) Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales.

Las obligaciones previstas en los párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Disposición adicional decimonovena. *Competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública.*

En los procesos por delito contra la Hacienda Pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito.

A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta Ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma.

De tales actuaciones, sus incidencias y resultados se dará cuenta inmediata al juez penal, que resolverá sobre la confirmación, modificación o levantamiento de las medidas adoptadas.

Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la presente Ley y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de enjuiciamiento criminal.

Disposición adicional vigésima. *Tributos integrantes de la deuda aduanera.*

1. Conforme a lo derivado del artículo 7.1, lo dispuesto en esta Ley será de aplicación respecto de los tributos que integran la deuda aduanera prevista en la normativa de la Unión Europea, en tanto no se oponga a la misma. En particular, resultará de aplicación lo dispuesto en los párrafos siguientes:

a) Las liquidaciones de la deuda aduanera, cualquiera que fuese el procedimiento de aplicación de los tributos en que se hubieren practicado, tendrán carácter provisional mientras no transcurra el plazo máximo previsto en la normativa de la Unión Europea para su notificación al obligado tributario. El carácter provisional de dichas liquidaciones no impedirá en ningún caso la posible regularización posterior de la obligación tributaria cuando se den las condiciones previstas en la normativa de la Unión Europea.

b) En los procedimientos de aplicación de los tributos, los efectos del incumplimiento del plazo máximo para dictar resolución y de la falta de resolución serán los previstos en la normativa de la Unión Europea. En el supuesto de no preverse en ella el efecto del silencio administrativo, éste se considerará siempre negativo. Asimismo, no procederá declarar en ningún caso la caducidad del procedimiento, salvo que transcurra el plazo máximo previsto en la normativa de la Unión Europea para notificar la deuda al obligado tributario.

c) La comprobación de valores regulada en la subsección 4.ª de la sección 2.ª del capítulo III del título III de esta Ley no será de aplicación cuando se trate de determinar el valor en aduana, resultando de aplicación lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea.

d) No será de aplicación a las declaraciones aduaneras lo previsto en el artículo 27 de esta Ley.

2. La revisión de los actos de aplicación de los tributos que integran la deuda aduanera, en aquellos casos en los que la normativa de la Unión Europea reserve a la Comisión la emisión de una Decisión favorable en relación a la no contracción a posteriori, la condonación o la devolución de la deuda aduanera, se efectuará con las especialidades que se describen en los siguientes apartados:

a) Cuando el acto de aplicación de los tributos haya sido sometido a una Decisión de la Comisión, el órgano revisor nacional competente, desde el momento en que tenga conocimiento de dicha circunstancia, suspenderá el procedimiento de revisión hasta que haya recaído la resolución de dicha Comisión y la misma haya adquirido firmeza.

b) Cuando el acto de aplicación de los tributos esté vinculado a una Decisión adoptada por la Comisión, la revisión no podrá extenderse al contenido de dicha Decisión.

c) Cuando el acto de aplicación de los tributos haya sido dictado sin someter la posible no contracción a posteriori, condonación o devolución de la deuda aduanera a la Decisión de la Comisión y el órgano revisor considere, conforme a lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea, que procede tal sometimiento, suspenderá el procedimiento e instará a la Administración Tributaria para que someta el asunto a la Comisión.

d) Lo anterior se entiende sin perjuicio del derecho de los interesados a la interposición de los recursos que procedan contra las Decisiones de la Comisión ante las instituciones competentes de la Unión Europea y del eventual planteamiento por los órganos nacionales revisores competentes de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Disposición adicional vigésimo primera. *Suspensión en supuestos de tramitación de procedimientos amistosos.*

En caso de que, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional primera.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, se simultanee un procedimiento amistoso en materia de imposición directa previsto en los convenios o tratados internacionales con un procedimiento de revisión de los regulados en el Título V de esta Ley, se suspenderá este último hasta que finalice el procedimiento amistoso.

Disposición adicional vigésimo segunda. *Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.*

1. Las instituciones financieras deberán identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras, y suministrar información a la Administración Tributaria respecto de tales cuentas, conforme a lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, modificada por la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, y a lo dispuesto en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras.

Asimismo, las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras estarán obligadas a identificar su residencia fiscal ante las instituciones financieras en las que se encuentren abiertas las citadas cuentas. Reglamentariamente se desarrollarán las obligaciones de identificación de residencia y suministro de información, así como las normas de diligencia debida que deberán aplicar las instituciones financieras respecto de las cuentas financieras abiertas en ellas para identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de aquellas.

2. Las infracciones y sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación de suministro de información prevista en el apartado 1 de esta disposición adicional se regularán por lo dispuesto en el Título IV de esta Ley.

3. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras conforme a las normas de diligencia debida a que se refiere el apartado 1 de esta disposición adicional, siempre que tal incumplimiento no determine el incumplimiento de la obligación de suministro de información respecto de las citadas cuentas.

Constituye infracción tributaria comunicar a la institución financiera datos falsos, incompletos o inexactos en relación con las declaraciones que resulten exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras en orden a la identificación de su residencia fiscal, cuando se derive de ello la incorrecta identificación de la residencia fiscal de las citadas personas.

4. La infracción tributaria señalada en el primer párrafo del apartado anterior se considerará como grave, y será sancionada con multa fija de 200 euros por cada persona respecto de la que se hubiera producido el incumplimiento.

La infracción tributaria señalada en el segundo párrafo del apartado anterior se considerará como grave, y será sancionada con multa fija de 300 euros.

5. En relación con las declaraciones que resulten exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras abiertas a partir de 1 de enero de 2016 en orden a la identificación de su residencia fiscal a los efectos previstos en esta disposición adicional, su falta de aportación a la institución financiera en el plazo de 90 días desde que se hubiese solicitado la apertura de la cuenta determinará que ésta no realice cargos, abonos, ni cualesquiera otras operaciones en la misma hasta el momento de su aportación.

6. Las pruebas documentales, las declaraciones que resulten exigibles a las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras y demás información utilizada en cumplimiento de las obligaciones de información y de diligencia debida a que se refiere esta disposición adicional deberán estar a disposición de la Administración Tributaria hasta la finalización del quinto año siguiente a aquel en el que se deba suministrar la información respecto de las citadas cuentas.

7. Toda institución financiera obligada a comunicar información conforme a lo dispuesto en la presente disposición deberá comunicar a cada persona física sujeta a comunicación de información, que la información sobre ella objeto de dicha obligación de comunicación será comunicada a la Administración tributaria y transferida al Estado miembro que corresponda con arreglo a la Directiva 2011/16/UE y los acuerdos internacionales indicados en la presente disposición. Dicha comunicación debe realizarse antes del 31 de enero del año natural siguiente al primer año en que la cuenta sea una cuenta sujeta a comunicación de información. Asimismo, la institución financiera facilitará a la persona física con suficiente antelación toda la información que esta tenga derecho a recibir para que pueda ejercer su

derecho a la protección de sus datos personales y, en cualquier caso, antes de que la información por ella recopilada sea suministrada a la Administración tributaria.

8. Lo dispuesto en los apartados 5 y 6 será igualmente de aplicación en relación con las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras conforme a lo dispuesto en el Acuerdo entre los Estados Unidos de América y el Reino de España para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA.

Asimismo, en el caso de cuentas abiertas durante el año 2015 respecto de las que a 1 de enero de 2016 no se hubiesen aportado las declaraciones a que se refiere el apartado 5, su falta de aportación a la institución financiera en el plazo de 60 días desde dicha fecha determinará que ésta no realice cargos, abonos, ni cualesquiera otras operaciones en la misma hasta el momento de su aportación.

Disposición adicional vigésima tercera. *Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.*

1. Las personas o entidades que tengan la consideración de intermediarios o de obligados tributarios interesados a los efectos de esta obligación, según el artículo 3, apartados 21 y 22, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, así como según el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas y sus Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y estructuras extraterritoriales opacas, y otros acuerdos internacionales suscritos con el mismo objetivo, deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 29, 29 bis y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan la siguiente información:

a) Información de mecanismos transfronterizos definidos en el artículo 3.18 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, en los que intervengan o participen cuando concurran alguna de las señas distintivas determinadas en el Anexo IV de la citada Directiva.

b) Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el artículo 3.24 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011.

c) Información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal a que se refieren las letras a) y b) anteriores.

d) Información de mecanismos transfronterizos definidos en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas, y en otros acuerdos internacionales suscritos con el mismo objetivo.

A los efectos de esta obligación de información, no tendrán la consideración de mecanismo transfronterizo de planificación fiscal objeto de declaración aquellos acuerdos, negocios jurídicos, esquemas u operaciones transfronterizas basadas en regímenes fiscales comunicados y expresamente autorizados por una decisión de la Comisión Europea.

2. Estarán dispensados de la obligación de información por el deber de secreto profesional al que se refieren el apartado 5 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo y las Normas tipo citadas, los que tuvieran la consideración de intermediarios, con independencia de la actividad desarrollada, y hayan asesorado con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo, con el único objeto de evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo.

El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.

3. El cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información de mecanismos de planificación fiscal a que se refiere la Directiva 2011/16/UE del Consejo y el Acuerdo Multilateral citado, en los términos legalmente exigibles, no constituirá, conforme al régimen jurídico aplicable, violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información.

4. Constituyen infracciones tributarias:

a) La falta de presentación en plazo de las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

La infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo calculado en los términos reglamentariamente establecidos, dependiendo de que el infractor sea el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente. El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros.

No obstante lo anterior, cuando un mecanismo transfronterizo carezca de valor en los términos establecidos reglamentariamente y el infractor lo sea en su condición de obligado tributario interesado se computará como límite máximo el equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario.

En caso de no existencia de honorarios, el límite se referirá al valor de mercado de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario calculada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

A efectos de la aplicación de los límites máximos anteriores, el sujeto infractor deberá acreditar la concurrencia y magnitud de los mismos.

La sanción y los límites mínimo y máximo previstos en este párrafo se reducirán a la mitad, cuando la información haya sido presentada fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

Si se hubieran presentado en plazo declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere la letra b) de este apartado en relación con las declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este párrafo respecto de lo declarado fuera de plazo.

b) La presentación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional.

La infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros por cada dato o conjunto de datos omitido, inexacto o falso referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 4.000 euros y un máximo equivalente al importe de los honorarios percibidos o a percibir por cada mecanismo o al valor del efecto fiscal derivado de cada mecanismo calculado en los términos reglamentariamente establecidos, dependiendo de que el infractor sea el intermediario o el obligado tributario interesado, respectivamente. El límite máximo no se aplicará cuando el mismo fuera inferior a 4.000 euros.

No obstante lo anterior, cuando un mecanismo transfronterizo carezca de valor en los términos establecidos reglamentariamente y el infractor lo sea en su condición de obligado tributario interesado, se computará como límite máximo el equivalente a los honorarios percibidos o a percibir por el intermediario.

En caso de no existencia de honorarios, el límite se referirá al valor de mercado de la actividad cuya concurrencia hubiera dado lugar a la consideración de intermediario calculada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

A efectos de la aplicación de los límites máximos anteriores, el sujeto infractor deberá acreditar la concurrencia y magnitud de los mismos.

c) La presentación de las declaraciones informativas a que se refiere esta disposición adicional por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos en aquellos supuestos en que hubiera obligación de hacerlo por dichos medios.

La infracción será grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 250 euros por dato o conjunto de datos referidos a un mismo mecanismo que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 750 euros y un máximo de 1.500 euros.

d) Las infracciones y sanciones reguladas en esta disposición adicional serán incompatibles con las establecidas en los artículos 198 y 199 de esta Ley.

5. Todo intermediario obligado a suministrar la información conforme a lo dispuesto en la presente disposición, deberá comunicar a cada obligado tributario interesado que sea persona física sujeto a comunicación de información, que la información requerida sobre dicho obligado, será suministrada a la Administración tributaria y transferida con arreglo a la Directiva 2011/16/UE y los acuerdos internacionales indicados en la presente disposición. Asimismo, el intermediario facilitará a la persona física con suficiente antelación toda la información que esta tenga derecho a recibir para que pueda ejercer su derecho a la protección de sus datos personales y, en cualquier caso, antes de que la información por él recopilada sea suministrada a la Administración tributaria.

Disposición adicional vigésima cuarta. *Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.*

1. Los intermediarios eximidos por el deber de secreto profesional de la presentación de la declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberán comunicar fehacientemente dicha exención a quienes sean sus clientes, ya sean otros intermediarios o los obligados tributarios interesados que participen en los citados mecanismos.

2. Las personas o entidades que tuvieran la condición legal de obligados a declarar y que hubieran presentado la declaración, deberán comunicar fehacientemente su presentación, en los términos reglamentariamente establecidos, al resto de intermediarios o, en su caso, al resto de obligados tributarios interesados, quienes, en virtud de aquella, quedarán eximidos de la obligación de declarar.

3. Constituyen infracciones tributarias:

a) La falta de comunicación a la que se refiere el apartado 1 de esta disposición adicional en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos.

La infracción será considerada leve y se sancionará con una multa pecuniaria fija de 600 euros.

Esta infracción tendrá la consideración de grave cuando la ausencia de comunicación en plazo concurra con la falta de declaración del correspondiente mecanismo transfronterizo de planificación fiscal a que se refiere la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional vigésima tercera de esta Ley por el obligado tributario interesado que hubiera debido presentar la declaración si se hubiera realizado dicha comunicación. En estos casos, la sanción será la que hubiera correspondido a la infracción por la falta de presentación de la declaración mencionada, prevista en la letra a) del apartado 4 de la disposición adicional vigésima tercera de esta Ley.

b) La falta de comunicación a la que se refiere el apartado 2 de esta disposición adicional en el plazo establecido o la realización de la comunicación omitiendo datos o incluyendo datos falsos, incompletos o inexactos.

La infracción de este artículo será considerada leve y se sancionará con una multa pecuniaria fija de 600 euros.

Disposición adicional vigésima quinta. *Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a la declaración informativa de los operadores de plataforma obligados en el ámbito de la asistencia mutua.*

1. Las entidades que tuvieran la consideración de “operadores de plataforma obligados a comunicar información”, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 bis quarter y el anexo V de

la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, así como en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio automático de información sobre la renta obtenida a través de plataformas digitales y el Modelo de Reglas de comunicación de información por parte de operadores de plataformas respecto de los vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico, y en otros acuerdos internacionales suscritos con el mismo objetivo, deberán aplicar las normas y procedimientos de diligencia debida y cumplir las obligaciones de registro y suministro de información conforme a la citada normativa.

Asimismo, las personas o entidades que tuvieran la consideración de “vendedores”, de acuerdo con la normativa a que se refiere el párrafo anterior, deberán cumplir las obligaciones derivadas de la aplicación de las normas y procedimientos de diligencia debida.

Reglamentariamente se desarrollarán las normas y procedimientos de diligencia debida, así como las obligaciones de registro y suministro de información a que se refiere este apartado.

Los términos utilizados en esta disposición adicional y su normativa de desarrollo tendrán el significado establecido reglamentariamente, salvo que se establezca otra cosa.

2. Las infracciones y sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones de registro y suministro de información previstas en el apartado 1 de esta disposición adicional se regularán por lo dispuesto en el título IV de esta Ley con las especialidades establecidas en esta disposición.

Constituye infracción tributaria muy grave la ausencia absoluta de registro en la Unión Europea conforme a la Directiva 2011/16/UE del Consejo de un “operador de plataforma obligado a comunicar información” al que se refiere la Sección I, apartado A, punto 4, letra b), del anexo V de la citada Directiva siempre que de ello se derive la falta de recepción por la Administración tributaria española de la información que hubiera debido recibir en plazo relativa a “vendedores sujetos a comunicación de información” residentes en territorio español o bienes inmuebles situados en dicho territorio. La sanción será una multa pecuniaria del triple de la que hubiera correspondido por la falta de suministro de dicha información conforme a lo dispuesto en el título IV de esta Ley.

3. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las normas y procedimientos de diligencia debida a que se refiere el apartado 1 por los “operadores de plataforma obligados a comunicar información”.

En particular, tendrán la consideración de infracción a los efectos de este apartado el incumplimiento o cumplimiento incorrecto o fuera de plazo de las obligaciones derivadas de los procedimientos de diligencia debida relativos a:

a) Determinación de los vendedores no sujetos a revisión.
b) Recopilación de información sobre el “vendedor”.
c) Verificación de la información sobre el “vendedor”.
d) Determinación del Estado o Estados de residencia del “vendedor”.
e) Recopilación de información sobre bienes inmuebles alquilados.

La infracción tributaria prevista en este apartado será grave y se sancionará con una multa pecuniaria fija de 200 euros por cada “vendedor” respecto del que se incumplieron las obligaciones derivadas de la aplicación de las normas y procedimientos de diligencia debida.

Cuando un “operador de plataforma obligado a comunicar información” se sirva de un prestador de servicios externo para cumplir las obligaciones de diligencia debida, estas seguirán siendo responsabilidad de tal operador.

4. Constituye infracción tributaria no comunicar la información obligatoria en plazo o comunicar información falsa, incompleta o inexacta a los “operadores de plataforma obligados a comunicar información” por los “vendedores”, en cumplimiento de las obligaciones derivadas de la aplicación por el operador de los procedimientos de diligencia debida a que se refiere el apartado anterior.

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

5. Cuando un “vendedor” no facilite al “operador de plataforma obligado a comunicar información” la información exigida con arreglo a las normas y procedimientos de diligencia

debida, habiendo recibido dos recordatorios relativos a la solicitud inicial del operador y transcurrido un plazo de 60 días naturales desde la solicitud inicial, dicho operador cerrará la cuenta del "vendedor" e impedirá que vuelva a registrarse en la plataforma o bien le retendrá el pago de la "contraprestación" hasta que facilite la información que se solicitó.

6. La Administración tributaria acordará la baja cautelar en el censo correspondiente del "operador de plataforma obligado a comunicar información" a que se refiere la sección I, apartado A, punto 4, letra b), del anexo V de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, cuando no cumpla la obligación de informar a que se refiere el apartado 1, después de dos requerimientos. La baja se efectuará en un plazo máximo de 90 días naturales desde el segundo requerimiento, pero nunca antes de que transcurran 30 días naturales desde el mismo.

Una vez acordada la baja, el operador solo podrá cursar el alta de nuevo si ofrece a la Administración tributaria garantías adecuadas de que se compromete a cumplir la obligación de información, incluidos aquellos suministros de información pendientes de cumplir. A estos efectos, la Administración tributaria podrá considerar como garantía adecuada una declaración responsable o cualquier otra garantía prevista en la normativa tributaria. La Administración tributaria podrá acordar la adecuación de dichas garantías previa verificación, en su caso, de su situación censal a través de las actuaciones y procedimientos de comprobación censal a que se refieren los artículos 144 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

7. Las declaraciones que resulten exigibles a los obligados, las pruebas documentales, los registros y cualquier información utilizada para aplicar los procedimientos de diligencia debida y para cumplir las obligaciones de registro y suministro de información a que se refiere esta disposición adicional deberán conservarse y mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante los 10 años siguientes a la finalización del período de referencia al que corresponde el suministro de información.

Sin perjuicio de las facultades de comprobación e investigación de las obligaciones de registro y suministro de información a que se refiere esta disposición adicional conforme a las normas generales de esta Ley, la Administración tributaria podrá comprobar e investigar el cumplimiento de las normas y procedimientos de diligencia debida que deban aplicar "operadores de plataforma obligados a comunicar información".

8. Todo "operador de plataforma obligado a comunicar información" deberá informar a cada "vendedor" persona física sujeto a comunicación de información que la información sobre el mismo a que se refiere la presente disposición, será suministrada a la Administración tributaria y transferida al Estado que corresponda con arreglo a la Directiva 2011/16/UE y los acuerdos internacionales indicados en la presente disposición. Asimismo, el operador facilitará a la persona física con suficiente antelación toda la información que esta tenga derecho a recibir para que pueda ejercer su derecho a la protección de sus datos personales y, en cualquier caso, antes de que la información por él recopilada sea suministrada a la Administración tributaria.

Disposición adicional vigésima sexta. *Adaptación de las referencias normativas relativas al régimen de las autoliquidaciones rectificativas.*

Cuando la normativa propia del tributo establezca que la rectificación de una autoliquidación debe realizarse mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, las referencias contenidas en las disposiciones vigentes a la solicitud de rectificación de autoliquidación se entenderán realizadas para dicho tributo a la autoliquidación rectificativa.

Disposición transitoria primera. *Recargos del período ejecutivo, interés de demora e interés legal y responsabilidad en contratas y subcontratas.*

1. Lo dispuesto en el artículo 28 de esta ley se aplicará a las deudas tributarias cuyo período ejecutivo se inicie a partir de la entrada en vigor de la misma.

2. Lo dispuesto en los apartados 4 y 6 del artículo 26 y en el apartado 2 del artículo 33 en materia de interés de demora e interés legal será de aplicación a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta ley.

3. El supuesto de responsabilidad a que se refiere el párrafo f) del apartado 1 del artículo 43 de esta ley no se aplicará a las obras o prestaciones de servicios contratadas o subcontratadas y cuya ejecución o prestación se haya iniciado antes de la entrada en vigor de esta ley.

Disposición transitoria segunda. *Consultas tributarias escritas e información sobre el valor de bienes inmuebles.*

1. Lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de esta ley se aplicará a las consultas tributarias escritas que se presenten a partir del 1 de julio de 2004. Las consultas presentadas antes de esa fecha se regirán por lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 8 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

2. Lo dispuesto en el artículo 90 de esta ley relativo a la información sobre el valor de bienes inmuebles será de aplicación a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta ley.

Disposición transitoria tercera. *Procedimientos tributarios.*

1. Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. Serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley los siguientes artículos:

a) El apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, relativo a los plazos de pago en período voluntario, cuando la liquidación administrativa se notifique a partir de la entrada en vigor de esta ley.

b) El apartado 2 del artículo 112 de esta ley, relativo a la notificación por comparecencia, cuando las publicaciones se realicen a partir de la entrada en vigor de esta ley.

c) El apartado 3 del artículo 188 de esta ley, relativo a la reducción del 25 por ciento de la sanción, cuando el ingreso se realice a partir de la entrada en vigor de esta ley.

También se aplicará la reducción del 25 por ciento prevista en el apartado 3 del artículo 188 de esta ley cuando a partir de la entrada en vigor de esta ley se efectúe el ingreso de las sanciones recurridas con anterioridad y se desista, antes del 31 de diciembre de 2004, del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, del recurso o reclamación interpuesto contra la liquidación de la que derive la sanción.

d) El apartado 3 del artículo 212 de esta ley, relativo a los efectos de la interposición de recursos o reclamaciones contra sanciones.

e) El apartado 1 del artículo 223 de esta ley, relativo al plazo de interposición del recurso de reposición, cuando el acto o resolución objeto del recurso se notifique a partir de la entrada en vigor de esta ley.

3. Los artículos 15 y 159 de esta ley, relativos a la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se aplicará cuando los actos o negocios objeto del informe se hayan realizado a partir de la entrada en vigor de esta ley. A los actos o negocios anteriores les será de aplicación, en su caso, lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

Disposición transitoria cuarta. *Infracciones y sanciones tributarias.*

1. Esta ley será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza.

La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado.

2. Los procedimientos sancionadores en materia tributaria iniciados antes del 1 de julio de 2004 deberán concluir antes del 31 de diciembre de 2004, sin que les sea de aplicación el plazo máximo de resolución previsto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26

de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Disposición transitoria quinta. *Reclamaciones económico-administrativas.*

1. Esta ley se aplicará a las reclamaciones o recursos que se interpongan a partir de la fecha de entrada en vigor de la misma. A las interpuestas con anterioridad se les aplicará la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión.

2. El plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 235 de esta ley relativo a la interposición de las reclamaciones económico-administrativas se aplicará cuando el acto o resolución objeto de la reclamación se notifique a partir de la entrada en vigor de esta ley.

3. Lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 240 de esta ley se aplicará a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de esta ley.

4. El procedimiento abreviado regulado en la sección 3.ª del capítulo IV del título V de esta ley se aplicará a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de esta ley.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

1. Salvo lo dispuesto en las disposiciones transitorias de esta ley, a la entrada en vigor de esta ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma y, entre otras, las siguientes normas:

a) La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

b) La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

c) La Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Procedimiento Tributario.

d) La Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo.

e) El Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo.

f) La Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

g) La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

h) De la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, el artículo 113 relativo al Número de Identificación Fiscal.

i) De la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, el artículo 107 relativo a las declaraciones censales.

j) De la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, el párrafo c) del apartado 1 del artículo 51 relativa a la competencia para resolver los expedientes de fraude de ley.

2. Las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de los textos derogados a los que se refiere el apartado anterior continuarán vigentes, en tanto no se opongan a lo previsto en esta ley, hasta la entrada en vigor de las distintas normas reglamentarias que puedan dictarse en desarrollo de esta ley.

3. Las referencias contenidas en normas vigentes a las disposiciones que se derogan expresamente deberán entenderse efectuadas a las disposiciones de esta ley que regulan la misma materia que aquéllas.

Disposición final primera. *Modificación de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios públicos.*

El artículo 6.º de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, quedará redactado de la siguiente forma:

"Artículo 6.º *Concepto.*

Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado."

Disposición final segunda. *Modificación del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria.*

El apartado 1 del artículo 32 del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria, quedará redactado de la siguiente forma:

"1. A los fines previstos en el artículo anterior, la Hacienda del Estado ostentará, entre otras, las prerrogativas reguladas en los artículos 77, 78, 79, 80, 93, 94, 109, 110, 111, 112, 160 y 161 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

Disposición final tercera. *Modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.*

Los apartados uno y dos del artículo 6 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, quedarán redactados de la siguiente forma:

"Uno. Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente o cuando por la cuantía y características del patrimonio del sujeto pasivo situado en territorio español, así lo requiera la Administración tributaria, y a comunicar dicho nombramiento, debidamente acreditado, antes del fin del plazo de declaración del impuesto.

Dos. El incumplimiento de la obligación a que se refiere el apartado uno constituirá una infracción tributaria grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

La sanción impuesta conforme a los párrafos anteriores se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce la comisión repetida de infracciones tributarias.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria."

Disposición final cuarta. *Modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

Uno. El apartado 2 del artículo 18 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, quedará redactado de la siguiente forma:

"2. Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar según el artículo 31 el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

Si el valor al que se refiere el párrafo anterior no hubiera sido comunicado, se les concederá un plazo de diez días para que subsanen la omisión."

Dos. El artículo 40 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, quedará redactado de la siguiente forma:

"Artículo 40. *Régimen sancionador.*

1. Las infracciones tributarias del impuesto regulado en esta ley serán calificadas y sancionadas con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, sin perjuicio de las especialidades previstas en esta ley.

2. El incumplimiento de la obligación a que se refiere el apartado 2 del artículo 18 de esta ley se considerará infracción grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce la comisión repetida de infracciones tributarias.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria."

Disposición final quinta. *Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Uno. El artículo 170 quedará redactado de la siguiente forma:

"Artículo 170. *Infracciones.*

Uno. Sin perjuicio de las disposiciones especiales previstas en este título, las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y demás normas de general aplicación.

Dos. Constituirán infracciones tributarias:

1.º La adquisición de bienes por parte de sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia sin que en las correspondientes facturas figure expresamente consignado el recargo de equivalencia, salvo los casos en que el adquirente hubiera dado cuenta de ello a la Administración en la forma que se determine reglamentariamente.

2.º La obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa, de una incorrecta repercusión del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

Serán sujetos infractores las personas o entidades destinatarias de las referidas operaciones que sean responsables de la acción u omisión a que se refiere el párrafo anterior.

3.º La repercusión improcedente en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del Impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas.

4.º La no consignación en la autoliquidación a presentar por el periodo correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2.º y 3.º del apartado uno del artículo 84 o del artículo 85 de esta ley."

Dos. El artículo 171 quedará redactado de la siguiente forma:

"Artículo 171. *Sanciones.*

Uno. Las infracciones contenidas en el apartado dos del artículo anterior serán graves y se sancionarán con arreglo a las normas siguientes:

1.º Las establecidas en el ordinal 1.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del importe del recargo de equivalencia que hubiera debido repercutirse, con un importe mínimo de 30 euros por cada una de las adquisiciones efectuadas sin la correspondiente repercusión del recargo de equivalencia.

2.º Las establecidas en el ordinal 2.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del beneficio indebidamente obtenido.

3.º Las establecidas en el ordinal 3.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas indebidamente repercutidas, con un

mínimo de 300 euros por cada factura o documento sustitutivo en que se produzca la infracción.

4.º Las establecidas en el ordinal 4.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

Dos. La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en la norma 4.ª del apartado uno de este artículo se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

Tres. Las sanciones impuestas de acuerdo con lo previsto en el apartado uno de este artículo se reducirán conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

Cuatro. La sanción de pérdida del derecho a obtener beneficios fiscales no será de aplicación en relación con las exenciones establecidas en esta ley y demás normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido."

Disposición final sexta. *Modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.*

Uno. Se modifica el artículo 19 que quedará redactado de la siguiente manera:

"Artículo 19. *Infracciones y sanciones.*

1. El régimen de infracciones y sanciones en materia de impuestos especiales de fabricación se regirá por lo dispuesto en la Ley General Tributaria, en las normas específicas que para cada uno de estos impuestos se establecen en esta ley y en las contenidas en los siguientes apartados.

En particular, cuando las sanciones impuestas de acuerdo con lo previsto en esta ley se deriven de la previa regularización de la situación tributaria del obligado, serán aplicables las reducciones reguladas en el apartado 1 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

Las sanciones pecuniarias que se impongan de acuerdo con lo previsto en esta ley se reducirán conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

2. En todo caso, constituyen infracciones tributarias graves:

a) La fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esta ley y su reglamento.

b) La circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales cuando se realice sin cumplimiento de lo previsto en el apartado 7 del artículo 15.

3. Las infracciones a las que se refiere el apartado anterior se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción.

Las sanciones se graduarán incrementando la sanción en un 25 por ciento cuando se produzca comisión repetida de infracciones tributarias. Esta circunstancia se apreciará cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por infringir cualquiera de las prohibiciones establecidas en el apartado anterior.

Igualmente, las sanciones se graduarán incrementando la sanción en un 25 por ciento cuando la infracción se cometa mediante el quebrantamiento de las normas de control.

4. Por la comisión de infracciones tributarias graves podrán imponerse, además, las siguientes sanciones:

a) El cierre temporal de los establecimientos de los que sean titulares los infractores, por un periodo de seis meses, que será acordado, en su caso, por el Ministro de Hacienda, o el cierre definitivo de los mismos, que será acordado, en su

caso, por el Consejo de Ministros. Podrá acordarse el cierre definitivo cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la comisión de una infracción grave dentro de los dos años anteriores que hubiese dado lugar a la imposición de la sanción de cierre temporal del establecimiento.

b) El precintado por un período de seis meses o la incautación definitiva de los aparatos de venta automática, cuando las infracciones se cometan a través de los mismos. Podrá acordarse la incautación definitiva cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la comisión, por medio del aparato de venta automática, de una infracción grave dentro de los dos años anteriores que hubiera dado lugar a la imposición de la sanción de precintado de dicho aparato.

A efectos de la imposición de las sanciones previstas en la presente letra, tendrán la consideración de sujetos infractores tanto el titular del aparato de venta automática como el titular del establecimiento donde se encuentra ubicado.

Salvo en los casos establecidos en el párrafo c) siguiente, la imposición de estas sanciones será acordada por el órgano competente para la imposición de la sanción principal.

c) No obstante, cuando la imposición de las sanciones previstas en el párrafo b) concurra con la imposición de las previstas en el párrafo a) anterior, procederá la incautación definitiva del aparato de venta automática siempre que se acuerde el cierre definitivo del establecimiento. En los casos en que se produzca esta concurrencia, la imposición de las sanciones será acordada por los órganos previstos en el párrafo a).

5. La circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación sin ir acompañados por los documentos que reglamentariamente se establezcan, cuando no constituya infracción tributaria grave, se sancionará, en concepto de infracción tributaria leve, con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota que correspondería a los productos en circulación, con un mínimo de 600 euros.

6. La tenencia, con fines comerciales, de labores del tabaco que no ostenten marcas fiscales o de reconocimiento, cuando tal requisito sea exigible reglamentariamente, se sancionará:

a) Con multa de 75 euros por cada 1.000 cigarrillos que se tengan con fines comerciales sin ostentar tales marcas, con un importe mínimo de 600 euros por cada infracción cometida.

b) Con multa de 600 euros por cada infracción cometida respecto de las restantes labores del tabaco.

Las sanciones establecidas en los párrafos a) y b) anteriores se graduarán incrementando el importe de la multa en un 50 por ciento en caso de comisión repetida de estas infracciones. La comisión repetida se apreciará cuando el sujeto infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado en virtud de resolución firme en vía administrativa por la comisión de las infracciones contempladas en este apartado."

Dos. El artículo 35 quedará redactado de la siguiente manera:

"Artículo 35. *Infracciones y sanciones.*

Constituyen infracciones tributarias graves:

a) La existencia de diferencias en más en relación con el grado alcohólico volumétrico adquirido del vino o las bebidas fermentadas en existencias en una fábrica de productos intermedios o utilizados en la misma.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de la cuota que correspondería a la diferencia expresada en hectolitros de alcohol puro, aplicando el tipo impositivo establecido para el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

b) La existencia de diferencias en menos en relación con el grado alcohólico volumétrico adquirido de los productos intermedios en proceso de fabricación, en existencias en fábrica o salidos de ella.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de la cuota que correspondería a la diferencia expresada en hectolitros de alcohol puro, aplicando el tipo impositivo establecido para el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

c) La existencia de diferencia en más en primeras materias, distintas del alcohol y las bebidas derivadas, en fábricas de productos intermedios, que excedan de los porcentajes autorizados reglamentariamente.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de la cuota que correspondería a los productos intermedios a cuya fabricación fuesen a destinarse las primeras materias, presumiéndose que, salvo prueba en contrario, los productos intermedios a que iban a destinarse tendrían un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 15 por ciento vol."

Tres. Los apartados 1 y 2 del artículo 45 quedarán redactados de la siguiente manera:

"1. En los supuestos que a continuación se indican, que tendrán el carácter de infracciones tributarias graves, se impondrán las sanciones especiales que para cada uno se detallan:

a) La puesta en funcionamiento de los aparatos productores de alcohol incumpliendo los trámites reglamentariamente establecidos o expirado el plazo de trabajo declarado, se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento de la cuota que resultaría de aplicar el tipo impositivo vigente en el momento del descubrimiento de la infracción al volumen de producción, expresado en hectolitros de alcohol puro a la temperatura de 20 oC, que pudiera obtenerse en trabajo ininterrumpido desde que expiró la última declaración de trabajo, si la hubiera, hasta la fecha del descubrimiento, con un máximo de tres meses.

b) La rotura de precintos que posibilite el funcionamiento de los aparatos productores de alcohol o su extracción de depósitos precintados, se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas calculadas según el apartado anterior o de la correspondiente a la capacidad total del depósito, respectivamente, salvo que de dicha rotura se haya dado conocimiento a la Administración con anterioridad a su descubrimiento por ésta.

c) Las diferencias en más en primeras materias en fábricas de alcohol que excedan de los porcentajes autorizados reglamentariamente, se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de la cuota que correspondería al alcohol puro que se pudiera fabricar utilizando dichas primeras materias.

d) La falta de marcas fiscales o de reconocimiento, superior al 0,5 por 1.000 de las utilizadas, en los recuentos efectuados en los establecimientos autorizados para el embotellado de bebidas derivadas, se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento de las cuotas que resultarían de aplicar el tipo impositivo vigente en el momento del descubrimiento de la infracción al volumen de alcohol puro correspondiente a la cantidad de bebidas derivadas cuya circulación pudiese haber sido amparada por dichas marcas, supuestas las bebidas con un grado alcohólico volumétrico adquirido de 40 por ciento vol. y embotelladas en los envases de mayor capacidad según tipo de marca."

"2. La regeneración de alcoholes total o parcialmente desnaturalizados constituirá infracción tributaria grave que se sancionará, sin perjuicio de la exigencia de la cuota tributaria, con multa pecuniaria proporcional del triple de la cuantía resultante de aplicar al volumen de alcohol regenerado, expresado en hectolitros de alcohol puro, a la temperatura de 20 oC, el tipo impositivo vigente en el momento del descubrimiento de la infracción, pudiendo imponerse, además, la sanción del cierre del establecimiento en que se produjo dicha regeneración, de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 del artículo 19 de esta ley. Se considerará que el alcohol total o

parcialmente desnaturalizado ha sido regenerado cuando no se justifique su uso o destino."

Cuatro. Los apartados 1, 4 y 5 del artículo 55 quedarán redactados de la siguiente manera:

"1. Constituirá infracción tributaria grave la inobservancia de las prohibiciones y limitaciones de uso que se establecen en el artículo 54 de esta ley. Dichas infracciones se sancionarán con arreglo a lo que se dispone en el presente artículo, con independencia de las sanciones que pudieran proceder, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19 de esta ley, por la posible comisión de otras infracciones tributarias."

"4. La sanción que se imponga al autor o a cada uno de los autores consistirá:

a) Cuando el motor del vehículo, artefacto o embarcación con el que se ha cometido la infracción tenga hasta 10 CV de potencia fiscal, en multa pecuniaria fija de 600 euros y sanción no pecuniaria de un mes de precintado e inmovilización del vehículo, artefacto o embarcación. Si del precintado e inmovilización se dedujera grave perjuicio para el interés público general, dicha sanción no se impondrá y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.200 euros.

b) En motores de más de 10 hasta 25 CV de potencia fiscal, en multa pecuniaria fija de 1.800 euros y sanción no pecuniaria de dos meses de precintado e inmovilización del vehículo, artefacto o embarcación. Si del precintado e inmovilización se dedujera grave perjuicio para el interés público general, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 3.600 euros.

c) En motores de más de 25 hasta 50 CV de potencia fiscal, en multa pecuniaria fija de 3.600 euros y sanción no pecuniaria de tres meses de precintado e inmovilización del vehículo, artefacto o embarcación. Si del precintado e inmovilización se dedujera grave perjuicio para el interés público general, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 7.200 euros.

d) En motores de más de 50 CV de potencia fiscal, en multa pecuniaria fija de 6.000 euros y sanción no pecuniaria de cuatro meses de precintado e inmovilización del vehículo, artefacto o embarcación. Si del precintado e inmovilización se dedujera grave perjuicio para el interés público general, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 12.000 euros.

e) En los supuestos contemplados en el párrafo a) del apartado 2 anterior, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 600 euros."

"5. En los casos de comisión repetida de esta clase de infracciones se duplicarán los importes y períodos establecidos en el apartado anterior.

Esta circunstancia se apreciará cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiera sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por infringir cualquiera de las prohibiciones establecidas en el artículo anterior."

Disposición final séptima. *Modificación de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.*

El apartado 3 del artículo 4 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, quedará redactado de la siguiente manera:

"3. El incumplimiento de las obligaciones contenidas en los dos apartados anteriores tiene la consideración de infracción tributaria leve y se sancionará de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria para las declaraciones censales."

Disposición final octava. *Modificación de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.*

El artículo 63 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, quedará redactado como sigue:

"Artículo 63. *Infracciones y sanciones.*

1. Las infracciones tributarias en este impuesto se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y demás normas de general aplicación, sin perjuicio de las especialidades previstas en este título.

Las sanciones pecuniarias que se impongan de acuerdo con lo previsto en esta Ley se reducirán conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

2. Constituye infracción tributaria la expedición de facturas por los sujetos pasivos incluidos en el régimen especial de comerciantes minoristas sin que en las correspondientes facturas figure expresamente consignada su condición de tales.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 30 euros por cada una de las facturas emitidas sin hacer constar la condición de comerciante minorista.

3. Constituye infracción tributaria la obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa, de una incorrecta repercusión del impuesto, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

Serán sujetos infractores las personas o entidades destinatarias de las referidas operaciones que sean responsables de la acción u omisión a que se refiere el párrafo anterior.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del beneficio indebidamente obtenido.

4. Constituye infracción tributaria la repercusión improcedente en factura por personas que no sean sujetos pasivos del impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas.

Igualmente constituye infracción tributaria la repercusión por parte de sujetos pasivos del impuesto de cuotas impositivas a un tipo superior al legalmente establecido y que no hayan sido devueltas a quienes las soportaron ni declaradas en los plazos de presentación de las declaraciones-liquidaciones del impuesto. La sanción derivada de la comisión de esta infracción será compatible con la que proceda por aplicación del artículo 191 de la Ley General Tributaria.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas indebidamente repercutidas, con un mínimo de 300 euros por cada factura o documento sustitutivo en que se produzca la infracción. Cuando se trate de sujetos pasivos del impuesto, la base de la sanción consistirá en la diferencia entre la cuota derivada de la aplicación del tipo impositivo legalmente aplicable y el indebidamente repercutido.

5. Constituye infracción tributaria la no consignación en la autoliquidación a presentar por el período correspondiente de las cuotas de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme al apartado 2.º del número 1 del artículo 19 de esta ley y el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 19/1994.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 75 por ciento de la cuota tributaria correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

6. Constituye infracción tributaria retirar los bienes importados sin que la Administración Tributaria Canaria haya autorizado previamente su levantamiento en los términos previstos reglamentariamente así como disponer de los bienes sin la preceptiva autorización antes de que, por los Servicios de la Administración Tributaria Canaria, se hubiese procedido a su reconocimiento físico o extracción de muestras, en el caso de que se hubiese comunicado por dichos servicios al importador o persona que actúe por su cuenta la intención de efectuar las referidas operaciones.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 600 euros.

7. Constituye infracción tributaria desplazar del lugar en que se encuentren los bienes importados en relación a los cuales no se haya concedido su levante, o manipular los mismos sin la preceptiva autorización.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

8. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de los requisitos, condiciones y obligaciones, previstos para la autorización y el funcionamiento de los regímenes especiales, así como de los relativos a las zonas, depósitos francos u otros depósitos autorizados.

La infracción prevista en este apartado será grave.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 3.000 euros."

Disposición final novena. *Habilitación normativa.*

El Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta ley.

Disposición final décima. *Desarrollo normativo de actuaciones y procedimientos por medios electrónicos, informáticos y telemáticos y relativos a medios de autenticación.*

En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá dictar las correspondientes normas de desarrollo aplicables a las actuaciones y procedimientos tributarios que se realicen por medios electrónicos, informáticos o telemáticos y a las relacionadas con los medios de autenticación utilizados por la Administración tributaria.

Disposición final undécima. *Entrada en vigor.*

La presente ley entrará en vigor el 1 de julio de 2004 salvo el apartado 2 de la disposición transitoria cuarta que entrará en vigor al día siguiente de la publicación de esta ley en el "Boletín Oficial del Estado".

§ 2

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

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 213, de 5 de septiembre de 2007
Última modificación: 2 de abril de 2025
Referencia: BOE-A-2007-15984

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en vigor desde 1 de julio de 2004, ha establecido los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español, habilitando al Gobierno en su disposición final novena a dictar cuantas disposiciones fueran necesarias para el desarrollo y aplicación de dicha ley. En uso de esta habilitación general y de las habilitaciones particulares que se establecen a lo largo de todo el articulado de la ley, el Gobierno ha aprobado el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se prueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, y el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

El desarrollo ejecutivo de la ley requiere la aprobación de otra norma reglamentaria que complete el régimen jurídico tributario, en particular, las normas comunes sobre los procedimientos tributarios y la regulación de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección, contenidas todos ellas en el título III de la ley, dedicado a la aplicación de los tributos. Pero además, el reglamento tiene un objetivo más amplio consistente en codificar y sistematizar las normas contenidas en diversos reglamentos hasta ahora vigentes que se dictaron en desarrollo, fundamentalmente, de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ambas derogadas en la actualidad.

Efectivamente, en el ámbito de la gestión tributaria y a falta de un reglamento general de desarrollo de las actuaciones y procedimientos que se realizaban en el área funcional de gestión, se fueron aprobando diversas y sucesivas normas reglamentarias que regulaban de forma segmentada materias tan diversas como el número de identificación fiscal, mediante del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal, cuyo antecedente para las personas jurídicas fue el código de identificación fiscal regulado en el Decreto 2423/1975, de 25 de septiembre, por el que se regula el Código de Identificación de las Personas Jurídicas y Entidades en general; la información censal, regulada en la actualidad por el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto

sobre Actividades Económicas; las obligaciones de información de carácter general exigidas mediante declaraciones periódicas, entre las que cabe destacar la relativa a operaciones con terceras personas, regulada en la actualidad mediante el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, las relativas a cuentas en entidades de crédito, y a operaciones y activos financieros, reguladas en el Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre, por el que se desarrollan las disposiciones aplicables a determinadas obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, y el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, recientemente modificado para incorporar al derecho interno las obligaciones de información respecto de las operaciones con participaciones preferentes y la transposición al derecho español de las directivas comunitarias en relación con las rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea; el sistema de cuenta corriente en materia tributaria, regulado en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, por el que se regula el sistema de cuenta corriente en materia tributaria; o la colaboración social en la gestión de los tributos, regulada en Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, por el que se desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios.

En el ámbito de inspección, en cambio, sí se llevó a cabo el desarrollo reglamentario de la Ley 230/1963 mediante el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que, aunque supuso un desarrollo un tanto tardío de la Ley 230/1963 ha constituido, junto con la ley, el marco jurídico de las actuaciones y el procedimiento de inspección de los tributos, conciliando el ejercicio eficaz de las funciones administrativas y el conjunto de garantías de los obligados tributarios en el seno del procedimiento inspector y adelantándose, en ese sentido, a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por cuanto que regulaba un procedimiento administrativo especial, por razón de la materia, pero al mismo tiempo incorporaba la regulación de los derechos y obligaciones de los interesados.

Se trata, por tanto, de un reglamento extenso a pesar de no reproducir los preceptos legales salvo en supuestos estrictamente necesarios para una mejor comprensión de la regulación de la materia.

Además de ser un reglamento de la Administración del Estado, la norma también resulta aplicable por las demás Administraciones tributarias autonómicas y locales con el alcance previsto en el artículo 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por esta razón, se evita en sus preceptos atribuir competencias a órganos concretos en orden a facilitar la organización y el funcionamiento de las distintas Administraciones tributarias mediante normas de rango inferior.

Además del reglamento que se aprueba en el artículo único y cuyo contenido se describe de forma sucinta en los siguientes apartados, el Real Decreto incluye dos disposiciones adicionales, una disposición transitoria única, una disposición derogatoria única y tres disposiciones finales.

La disposición adicional primera, por la que se regulan los efectos de la falta de resolución en plazo de determinados procedimientos tributarios, resulta necesaria por la derogación expresa del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, uno de cuyos objetivos era determinar los procedimientos tributarios en los que los efectos de la falta de resolución expresa eran desestimatorios. La vigencia de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en la que se reconoce la especialidad de las actuaciones administrativas en materia tributaria, declara que en los procedimientos tributarios los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán, en todo caso, los previstos en la normativa tributaria. Por ello, el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha regulado los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa, para su aplicación a aquellos supuestos en que no esté regulado expresamente en la normativa

reguladora del procedimiento. Además, el citado artículo ordena que en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular el régimen de actos presuntos que corresponda. Es por esta razón por la que se incluyen en esta disposición adicional primera la relación de procedimientos tributarios cuya normativa reguladora no establecía expresamente el régimen de actos presuntos.

La disposición adicional segunda tiene por objeto habilitar al Ministro de Economía y Hacienda para determinar la cuantía de la deuda tributaria por debajo de la cual no se exigirán garantías en los aplazamientos y fraccionamientos y, también, establecer transitoriamente el importe de dicha cuantía, tanto para la deuda tributaria como para las restantes deudas de derecho público, en tanto no se haga uso de dicha habilitación por el Ministro.

La disposición transitoria única tiene por objeto permitir que las obligaciones de información de carácter general que deban cumplirse durante el año 2008 se exijan conforme a la normativa anterior y mantener vigentes los plazos de presentación de dichas declaraciones informativas de carácter general hasta que no se modifique, en su caso, la correspondiente Orden Ministerial. Mediante la disposición derogatoria única se derogan, de forma expresa, las normas reglamentarias que han regulado las diversas materias, normas a las que se ha hecho referencia de forma no exhaustiva anteriormente y se derogan de forma general todas aquellas normas de igual o inferior rango que se opongan a la nueva regulación reglamentaria. Además de dicha derogación general, se derogan de forma expresa algunos apartados del artículo 69 del recientemente aprobado Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que las obligaciones reguladas en dicha norma se han incorporado a este reglamento.

Las tres disposiciones finales tienen por objeto, la primera, modificar el Reglamento general del régimen sancionador tributario. La modificación del artículo 3.3 de dicho reglamento pretende regular otro supuesto en el que debe tenerse en cuenta el criterio de calificación y cuantificación unitaria de las sanciones y, también, la forma de proceder en el caso de que ambos supuestos originen una sanción por importe a devolver. Por su parte, la modificación del artículo 25.1 y 3 del Reglamento general del régimen sancionador tributario pretende atribuir la competencia para suscribir el acuerdo de inicio y la propuesta de resolución del procedimiento sancionador derivados de un procedimiento de inspección, bien al jefe del equipo o unidad o bien a otro funcionario integrado en el equipo o unidad cuando dicho funcionario haya suscrito las actas, en el caso del acuerdo de inicio, o cuando haya instruido el procedimiento sancionador, en el caso de la propuesta de resolución. Mediante la disposición final segunda se modifica el Reglamento General de Recaudación para sustituir la regulación contenida en el artículo 126 de dicho reglamento relativa al certificado expedido a instancia de los contratitas y subcontratistas de obras y servicios por una remisión a la regulación relativa al certificado de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias regulada en el reglamento que se aprueba mediante el presente Real Decreto, ya que los requisitos de ambos certificados son coincidentes. La tercera disposición final establece la entrada en vigor del Real Decreto.

Por lo que se refiere al reglamento que se aprueba, este se divide en cinco títulos. El título I regula, únicamente, el ámbito de aplicación del reglamento. En primer lugar, define el ámbito material al declarar que el objeto del reglamento es regular la aplicación de los tributos, es decir, desarrollar el título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pero acto seguido incluye dos precisiones, una que amplía y otra que restringe su ámbito de aplicación. Por un lado, el reglamento también se debe aplicar a la gestión recaudatoria, cuyo desarrollo reglamentario se contiene en un reglamento especial pero que ha de ser completado por lo dispuesto en este reglamento, en particular, por lo relativo al desarrollo de las normas comunes sobre las actuaciones y procedimientos tributarios que se aplicarán, en tanto no exista norma especial en el Reglamento General de Recaudación, a la gestión recaudatoria en su totalidad y no sólo a la recaudación de los tributos. Por otro lado, restringe la aplicación del reglamento en aquellas actuaciones y procedimientos regulados en la normativa de cada tributo, con lo que se da preferencia a la norma especial sobre la norma general relativa a la aplicación de los tributos.

En segundo lugar, se reconoce la aplicación del reglamento con el alcance del artículo 1 de la Ley 58/2003, artículo que, por un lado, menciona hasta cuatro números del artículo

149.1 de la Constitución de 1978, relativo a las competencias exclusivas del Estado y, por otro lado, reconoce, las especialidades del Convenio y del Concierto Económico con la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco, respectivamente.

En tercer lugar, se declara la aplicación supletoria del reglamento al procedimiento sancionador en materia tributaria, pero respetando el sistema de fuentes aplicables al procedimiento sancionador en dicha materia.

II

El título II está dedicado a las obligaciones tributarias formales. En ese sentido, ordena y sistematiza una pluralidad de normas reglamentarias hasta ahora vigentes sobre esta materia, generaliza las normas que sobre determinadas obligaciones se incluían en la regulación de algunos tributos y que deben tener un alcance general e incluye la regulación de aquellas obligaciones formales que carecían de regulación reglamentaria en la anterior normativa o que carecen de regulación reglamentaria por ser nuevas, y cuya aplicación se sustenta en la norma legal que establece la obligación.

En primer lugar, se regulan los censos tributarios reconociendo la competencia de cada Administración tributaria para disponer de sus propios censos y, al mismo tiempo, se establece la información mínima común que deben tener todos los censos tributarios en orden a lograr una información censal consolidada. Se regulan a continuación los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado y, para ello, se incorpora con ligeras modificaciones el contenido del Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, citado anteriormente. Respecto de esta regulación, la modificación más destacable es la que afecta al contenido del Censo de Obligados Tributarios, para el que se amplían los datos mínimos que deben figuran en dicho censo, tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas y demás entidades, si bien, parte de esa nueva información no es tal, ya que formaba parte, al menos para las personas jurídicas y demás entidades, del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

En segundo lugar, se regula la forma de cumplir la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal, cuya novedad más importante es la que se refiere a la forma en que deben efectuar dicha comunicación las personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, puesto que para los que sí deben figurar en dicho censo la forma de cumplir esta obligación estaba regulada en las normas relativas a las declaraciones de alta, modificación y baja en ese censo.

En tercer lugar, se incluyen las normas relativas al número de identificación fiscal. Además de sistematizar la normativa hasta ahora vigente, lo más significativo es la simplificación de las reglas para la asignación de un número de identificación fiscal a los menores de edad y demás españoles no obligados a tener el documento nacional de identidad, así como para las personas físicas extranjeras, previendo la norma la asignación de oficio del número de identificación fiscal en caso de que resulte necesario para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

En cuarto lugar, se regulan las obligaciones relativas a los libros registros de carácter fiscal. De esta forma, se da alcance general a las normas que sobre esta materia existían en las regulaciones específicas de algunos tributos, en particular, en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En quinto lugar, se desarrollan los artículos 93, 94 y 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativos a las obligaciones de información y el carácter reservado de los datos tributarios. Por lo que se refiere a las obligaciones de información de carácter general, se incorporan al reglamento las normas relativas a la presentación de determinadas declaraciones informativas que hasta ahora estaban reguladas en diversos reales decretos. En este sentido, se incorpora la regulación de la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas, las obligaciones de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, la obligación de informar sobre la constitución, establecimiento o extinción de entidades, la obligación de informar sobre las subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales y la obligación de informar acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social. No se incorporan, en cambio, obligaciones de información que afectan de forma específica o particular a uno o varios tributos como, por ejemplo, todas las obligaciones de información

relativas a retenciones. Como novedad, se establece la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro, la obligación de informar acerca de préstamos y créditos y la obligación de informar acerca de valores, seguros y rentas; estas dos últimas, aunque son obligaciones de información nuevas, se incluyen, por su naturaleza, en la subsección relativa a la información sobre cuentas, operaciones y activos financieros, subsección en la que, por otra parte, se han incluido no sólo las reguladas en el Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre, mencionado anteriormente, sino también otras recogidas en diferentes normas. También se amplía el contenido de algunas obligaciones de información ya existentes como es la que afecta a los actos o contratos intervenidos por los notarios, que anteriormente sólo se refería a los actos o contratos relativos a derechos reales sobre bienes inmuebles, o la relativa a la obligación de informar sobre operaciones financieras relacionadas con la adquisición de inmuebles, que anteriormente sólo se refería a los préstamos con garantía hipotecaria y estaba circunscrita al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por lo que se refiere a los requerimientos individualizados para la obtención de información, lo más significativo es su regulación, con carácter general, para todos los procedimientos de aplicación de los tributos, mientras que en la anterior normativa se desarrollaban de forma separada en los reglamentos de inspección y de recaudación.

III

El título III regula los principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos, lo que constituye el desarrollo reglamentario de los capítulos I y II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Para seguir la estructura de la ley, lo primero que se desarrolla es la atribución de la competencia territorial, en particular, la incidencia que los cambios de domicilio fiscal o los cambios de adscripción producen en relación con la competencia de los órganos administrativos. Se regulan también en este primer capítulo los derechos y deberes del personal al servicio de la Administración tributaria y las facultades en las distintas actuaciones y procedimientos.

El capítulo II está dedicado a desarrollar, en primer lugar, la información y asistencia, donde se incluyen las actuaciones de información, las consultas tributarias escritas, la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, los certificados tributarios y las actuaciones de asistencia. En segundo lugar, desarrolla la colaboración social en la aplicación de los tributos y, por último, la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las actuaciones y procedimientos tributarios.

El capítulo III desarrolla las normas comunes sobre las actuaciones y los procedimientos tributarios. Lo primero que se tiene en cuenta es el sistema de fuentes establecido en el artículo 97 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; por ello, en primer lugar se regulan las especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria respecto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y demás normas de desarrollo de la citada ley, que afectan a las fases de iniciación, tramitación y terminación. También se incluye una sección para regular la intervención de los obligados tributarios en las actuaciones y procedimientos tributarios, al objeto de recoger con quién se desarrollarán las actuaciones en los supuestos específicos previstos sólo en el ámbito tributario como son los que se refieren a actuaciones con entidades sin personalidad jurídica o a las entidades que tributan en régimen de imputación de rentas, los que afectan la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación, los que afectan a los sucesores de personas físicas, jurídicas y demás entidades sin personalidad, y los que se refieren a las actuaciones relativas a los no residentes. Asimismo, se regula en esta sección la representación tanto legal como voluntaria. Aunque se trata del desarrollo de normas sustantivas ubicadas en el título II de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es necesario desarrollar reglamentariamente algunos aspectos procedimentales de estas disposiciones y, por razones de ordenación sistemática, se incluyen en el capítulo dedicado a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios. También se incluye una última sección dedicada a regular algunos aspectos de las notificaciones en materia tributaria.

IV

El título IV está dedicado a regular las actuaciones y los procedimientos de gestión tributaria. El capítulo I regula la presentación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución, y completa el régimen aplicable a las autoliquidaciones complementarias y a las declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas.

Se regulan a continuación, en el capítulo II, los procedimientos de gestión tributaria. El artículo 123 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, enuncia una serie de procedimientos de gestión tributaria y remite al desarrollo reglamentario la regulación de otros procedimientos de gestión a los que resultarán aplicables, en todo caso, las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios.

El primero de los procedimientos es el de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, procedimiento que sí se encuentra regulado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por lo que el reglamento se limita a completar aquellos aspectos procedimentales no recogidos en la ley.

El segundo de los procedimientos es el de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes. El antecedente de este procedimiento se encuentra en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. Dicho procedimiento de rectificación estaba previsto para los supuestos en que una autoliquidación hubiera perjudicado de cualquier modo los intereses legítimos de un obligado sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido. En el supuesto de que la autoliquidación hubiera dado lugar a un ingreso indebido, el citado Real Decreto 1163/1990 lo consideraba un supuesto de devolución de ingresos indebidos y el procedimiento para obtener la devolución era el previsto en la parte dispositiva de la norma, procedimiento que se instaba mediante la solicitud de devolución. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha unificado el tratamiento de estos dos supuestos de devolución a efectos procedimentales y, en ambos casos, el artículo 120 de la ley establece que el procedimiento aplicable es el de rectificación de autoliquidaciones y remite a desarrollo reglamentario su configuración. Esta unificación de tratamiento es la que ha llevado a regular el procedimiento de rectificación en este reglamento, en vez de regularlo en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se prueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, y es la razón por la que se han mantenido vigentes las normas del Real Decreto 1163/1990 que lo regulaban hasta ahora. Otra novedad con respecto a este procedimiento de rectificación que deriva de la ley pero que se ha plasmado en los reglamentos de desarrollo, es la legitimación de los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas para solicitar y no sólo para obtener las devoluciones, instando la rectificación de la autoliquidación presentada por el retenedor, el obligado a ingresar a cuenta o el obligado a repercutir. La última novedad respecto de este procedimiento de rectificación es que, si bien la ley sólo reconoce la aplicación de este procedimiento en el caso de autoliquidaciones, el reglamento ha regulado la aplicación del mismo a los procedimientos iniciados mediante declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución.

El tercer procedimiento es el relativo a la ejecución de las devoluciones tributarias. También este procedimiento tiene su antecedente en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, pero nuevamente, razones de sistemática y compilación normativa han llevado a incluirlo en este reglamento ya que todas las devoluciones, tengan el origen que tengan, se ejecutarán por los órganos de gestión en la aplicación de los tributos.

El cuarto procedimiento es el de liquidación iniciado mediante declaración para el que se establecen algunas normas especiales para las declaraciones presentadas en el ámbito aduanero.

El quinto y sexto procedimientos son, respectivamente, el establecido para el reconocimiento de beneficios fiscales y el de cuenta corriente tributaria. El primero de ellos

es de nueva regulación y el segundo incorpora, con escasas variaciones, el procedimiento regulado en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, antes mencionado.

En la sección 7.ª, relativa a las actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales, se incluyen tres procedimientos dedicados, respectivamente, al control censal, a la comprobación del domicilio fiscal y, como cierre, al control de otras obligaciones formales. Respecto al procedimiento de comprobación del domicilio fiscal es importante destacar que se ha residenciado en la Administración tributaria del Estado la competencia para comprobar los domicilios fiscales cuando se trate de tributos cedidos, pero se regulan las actuaciones de las comunidades autónomas, ya que el reglamento prevé la obligación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de iniciar este procedimiento cuando lo insten aquellas. También prevé la norma cuál es el órgano competente para resolver en caso de discrepancia entre la Administración tributaria del Estado y la de alguna o algunas comunidades autónomas afectadas por el cambio de domicilio fiscal, siendo dicho órgano la Junta Arbitral regulada en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Se incluyen a continuación los procedimientos de comprobación que afectan fundamentalmente al cumplimiento de obligaciones tributarias materiales y que se desarrollan en el ámbito de gestión, todos ellos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por lo que el reglamento se ha limitado a regular sólo aquellos aspectos procedimentales que no están en la ley. Estos procedimientos son el de verificación de datos, el de comprobación de valores, la tasación pericial contradictoria y el de comprobación limitada. De estos, sólo los relativos a la comprobación de valores y a la tasación pericial contradictoria han incluido un desarrollo más extenso en orden a unificar la regulación contenida, fundamentalmente, en la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y al objeto de establecer una regulación mínima común para todos los territorios de aplicación de determinados tributos cedidos, en los que dada la competencia normativa de las comunidades autónomas se habían producido regulaciones singulares.

V

El título V del reglamento está dedicado a las actuaciones y procedimientos de inspección y viene a sustituir al Real Decreto 939/1986, de 25 de abril de 1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. La regulación es, sin embargo, mucho menos extensa que su antecesora dado que gran parte de las normas procedimentales de carácter general se incluyen en la parte común de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos.

Las secciones primera y segunda del capítulo I se dedican a regular la atribución de funciones inspectoras a los órganos administrativos, en particular, en el ámbito de la Administración tributaria del Estado, a regular la colaboración de los órganos de inspección con otros órganos y Administraciones y a definir los planes de inspección.

Se regulan a continuación las facultades de la inspección de los tributos que, siguiendo el esquema de la ley, se regulan de forma separada del procedimiento de inspección, ya que dichas facultades pueden ejercerse en el desarrollo de las actuaciones inspectoras aunque no se esté actuando en un procedimiento de inspección. Se regula dónde puede examinarse la contabilidad, la entrada en fincas, el deber de comparecer y atender al personal inspector y la personación de la inspección sin previa comunicación.

También se regula en esta parte del reglamento el contenido de las actas de inspección ya que se trata de documentos específicos de las actuaciones inspectoras, puesto que las diligencias e informes son formas de documentar cualquier actuación de aplicación de los tributos y, por tanto, se regulan en la parte relativa a las normas comunes.

El capítulo II se dedica íntegramente al procedimiento de inspección propiamente dicho: iniciación, tramitación y terminación. Respecto del inicio, se subraya que sólo puede hacerse de oficio mediante comunicación previamente notificada al obligado o mediante personación en la que el inicio se notifica en el mismo momento de la personación. También se incluye en esta parte la solicitud de modificación del alcance del procedimiento por parte del obligado tributario, que se regula de forma separada al inicio ya que no se trata de un inicio

propiamente dicho sino, como se ha indicado, de una solicitud de ampliación del alcance respecto del tributo o periodos afectados.

En cuanto a la tramitación, se incluyen las normas relativas a la adopción de medidas cautelares y las especialidades respecto al horario de las actuaciones del procedimiento inspector con relación a lo establecido en normas comunes para los restantes procedimientos de aplicación de los tributos. También se regula el trámite de audiencia previo a la suscripción de las actas, sólo para los supuestos de actas de conformidad o de disconformidad, ya que dada la especial naturaleza de las actas con acuerdo, tanto la ley como el reglamento han prescindido de establecer dicho trámite en ese caso. También se regulan en esta parte los supuestos de ampliación del plazo de duración del procedimiento y se determina, de acuerdo con el mandato de la ley, el alcance y requisitos de la ampliación, alcance que abarca a todas las obligaciones o periodos incluidos en el procedimiento aunque la concurrencia de las circunstancias previstas para acordar la ampliación sólo afecte a alguna o algunas de las obligaciones y periodos.

Por lo que se refiere a la terminación, en primer lugar, se regula la tramitación de los diferentes tipos de actas. Lo más novedoso en ese sentido es la regulación de las actas con acuerdo, en particular, todo lo relativo a la constitución del depósito o a la formalización del aval o seguro de caución y el procedimiento a seguir cuando el acuerdo no afecte a la totalidad de obligaciones y periodos objeto del procedimiento, es decir, que se suscriban actas de conformidad o de disconformidad o ambas junto con el acta con acuerdo. En segundo lugar, se regulan las formas de terminación, en particular, las liquidaciones, ya que se trata del acto administrativo de terminación del procedimiento inspector más común.

La última parte del capítulo II está dedicada a regular las especialidades del procedimiento inspector en determinados supuestos como son la estimación indirecta de bases o cuotas, los trámites a seguir en caso de que se aplique el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, las actuaciones con entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal y la declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector.

Se incluye un último capítulo, el III, con un único artículo destinado a regular otras actuaciones inspectoras que no se desarrollan dentro del procedimiento de inspección.

Concluye el reglamento con las disposiciones adicionales necesarias para completar el régimen jurídico derivado de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pero que no encuentran un encaje adecuado en el articulado del texto, con las disposiciones transitorias y, por último, se incluye una disposición final para habilitar al Ministro de Economía y Hacienda a dictar las disposiciones de desarrollo del reglamento.

En la tramitación del Real Decreto se han observado los trámites preceptivos regulados en el artículo 24 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno. En este sentido, el texto se ha sometido a información pública por plazo de un mes, durante el cual han sido oídas las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley, representativas de los ciudadanos cuyos fines guardan relación directa con el objeto del reglamento. Asimismo, han participado en la tramitación las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales. El texto también se ha sometido a informe por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Economía y Hacienda, a la aprobación previa del Ministerio de Administraciones Públicas y al dictamen del Consejo de Estado.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, con la aprobación previa de la Ministra de Administraciones Públicas, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 27 de julio de 2007,

D I S P O N G O :

Artículo único. *Aprobación del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.*

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, cuyo texto se inserta a continuación.

Disposición adicional primera. *Efectos de la falta de resolución en plazo de determinados procedimientos tributarios.*

Uno. Los procedimientos que se relacionan a continuación podrán entenderse desestimados por haber vencido el plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa:

1. Procedimiento para autorizar la reducción de signos, índices y módulos en estimación objetiva, regulado por el artículo 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.
2. Procedimiento para la expedición de certificaciones de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulado en el artículo 14.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, y en la disposición adicional tercera de la Orden de 23 de diciembre de 2003.
3. Procedimiento para la inclusión de uniones temporales de empresas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere el artículo 50 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
4. Procedimientos para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos para el pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, previstos en los artículos 82 a 84, ambos inclusive, del reglamento del citado impuesto, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.
5. Procedimiento para autorizar la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones realizadas por la Agencia Espacial Europea, regulado en el Real Decreto 1617/1990, de 14 de diciembre, por el que se precisa el alcance de determinadas exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido en aplicación del Convenio de 30 de mayo de 1975, por el que crea la Agencia Espacial Europea.
6. Procedimiento para autorizar a determinadas entidades colaboradoras para proceder a devolver las cantidades abonadas en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido por entregas en régimen de viajeros, previsto en el artículo 9.1.2.º B) del reglamento del citado impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
7. Procedimiento para el reconocimiento del derecho a la exención en las entregas de bienes a organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad Europea en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previsto en el artículo 9.4.º del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
8. Procedimiento para conceder las autorizaciones administrativas que condicionan determinadas exenciones en importaciones de bienes, regulado por el artículo 17 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
9. Procedimiento para el reconocimiento del derecho a la aplicación del tipo impositivo reducido en las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de vehículos destinados a autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en sillas de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, previsto en el artículo 91.Dos.1.4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
10. **(Derogado)**
11. Procedimiento para la realización de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, regulado en los artículos 31 y 31 bis del reglamento del citado impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
12. Procedimiento para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido por entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos, previsto en el artículo 32 del reglamento del citado impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
13. Procedimiento para acordar la reducción de los índices o módulos en los supuestos en que el desarrollo de actividades empresariales a las que resulte de aplicación el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido se viese afectado por incendios,

inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, regulado por el artículo 38.4 del reglamento del citado impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

14. Procedimiento para el reintegro de compensaciones en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, regulado en el artículo 48.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

15. Procedimiento para autorizar la presentación conjunta en un solo documento de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a diversos sujetos pasivos, recogido en el artículo 71.5 del reglamento del citado impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

16. Procedimiento para el otorgamiento de autorizaciones en materia de libros registros regulado en el artículo 62.5 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

17. Procedimiento para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las operaciones exentas realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, previsto en el artículo 10 del Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales y de modificación del Reglamento general de vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.

18. Procedimiento para la tramitación de las solicitudes de tráfico de perfeccionamiento activo y pasivo fiscal, recogido en el artículo 24 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el artículo 506 del Reglamento (CE) n.º 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, de aplicación del Código Aduanero Comunitario y en la Circular 1/1994, de 22 de marzo de 1994, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre documentación aduanera utilizable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones efectuadas al amparo de regímenes aduaneros o fiscales o en las áreas exentas.

19. Procedimiento para la fijación de los módulos para las exenciones de los impuestos especiales establecidos en el artículo 9.º 1.a), b) y d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 4.1 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

20. Procedimiento para la autorización del suministro, con exención de los impuestos especiales, de productos objeto de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas y sobre las Labores del Tabaco, así como de los combustibles incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, previsto en el artículo 9.1.a), b) y d), de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 4.1 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y en el artículo 11 del Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre.

21. Procedimiento para la autorización del suministro de productos objeto de los Impuestos Especiales sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco o de los combustibles incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos a las Fuerzas Armadas, con exención de los impuestos especiales, así como de carburantes con destino a las instalaciones de dichas Fuerzas, establecido en el artículo 9.1.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en los artículos 4.2 y 5.3 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

22. Procedimiento para la autorización del suministro de carburantes con derecho a devolución del Impuesto sobre Hidrocarburos, en los supuestos previstos en el artículo 9.1.a), b), c) y d), de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 5.4 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y en el artículo 11 del Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre.

23. Procedimiento para resolver sobre la procedencia de la prueba de pérdida por caso fortuito o fuerza mayor, a efectos de la no sujeción a los Impuestos Especiales, previsto en el artículo 6.º 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 16.6 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

24. Procedimiento para la cancelación de garantías prestadas por operadores no registrados, previsto en el artículo 33.2.g) y h) del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

25. Procedimiento para la cancelación de garantías prestadas por receptores en el sistema de envíos garantizados de productos sujetos a los impuestos especiales, previsto en el artículo 33.2.g) y h) del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

26. Procedimiento para la cancelación de garantías prestadas por representantes fiscales en el sistema de ventas a distancia, para la recepción de productos sujetos a impuestos especiales, regulado en el artículo 33 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

27. Procedimiento para la devolución de cuotas de impuestos especiales ingresadas por irregularidades en la circulación intracomunitaria, por presentación de la prueba de la regularización en el ámbito territorial no interno, regulado en el artículo 17 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 17.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

28. Procedimiento para la devolución de cuotas de los impuestos especiales ingresadas por irregularidades en la circulación intracomunitaria, por la concurrencia de doble imposición, previsto en el artículo 17 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 17.4 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

29. Procedimiento para autorizar la sustitución de precintas por otras marcas fiscales, previsto en el artículo 18.7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 26.3 y 4 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

30. Procedimiento para la devolución de los Impuestos Especiales sobre la Cerveza, sobre Productos Intermedios y sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, previsto en el artículo 23.10 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 57.4 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

31. Procedimiento para la devolución del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas en relación con bebidas de fabricación artesanal destinadas a una fábrica de bebidas derivadas, regulado en el artículo 40 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 100 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

32. Procedimiento para la aprobación de desnaturalizantes propuestos por industriales por exigencias sanitarias, técnicas o comerciales, previsto en el artículo 20.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 75.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

33. Procedimiento para autorizar la desnaturalización parcial de alcohol en establecimiento de destino, recogido en el artículo 73.3 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

34. Procedimiento para autorizar la desnaturalización en el establecimiento propuesto por el receptor de alcohol procedente del ámbito territorial no interno, previsto en el artículo 73.4 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

35. Procedimiento para la autorización por la aduana para llevar a cabo la desnaturalización del alcohol en establecimiento distinto del lugar de origen o de la propia aduana, previsto en el artículo 73.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

36. Procedimiento para aprobar la emisión de tarjetas de crédito para la adquisición de gasóleo con tipo reducido en el Impuesto sobre Hidrocarburos, previsto en el artículo 50 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 107.1.a) del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

37. Procedimiento para autorizar la incorporación de trazadores y marcadores antes de la ultimación del régimen suspensivo, para la aplicación de la exención o el tipo reducido del

gasóleo o queroseno, cuando dicha incorporación sea preceptiva, en los supuestos de recepción de estos productos desde el ámbito territorial comunitario no interno, regulado en el artículo 114.3 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

38. Procedimiento para la inscripción de instalaciones aeroportuarias y autorización de recepción de hidrocarburos en las mismas, con derecho a la exención del Impuesto sobre Hidrocarburos, previsto en el artículo 51.2 a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 101.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

39. Procedimiento para autorizar el suministro en los casos de las exenciones del Impuesto sobre Hidrocarburos previsto en el artículo 51.2.c), d), e) y g) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 103.1 y 2 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

40. Procedimiento para la inscripción de empresas productoras de electricidad, de transportes ferroviarios, de construcción y mantenimiento de buques y aeronaves, y altos hornos para disfrutar de la exención del Impuestos sobre Hidrocarburos, recogido en el artículo 51.2.c), d), e) y g) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 103.3 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

41. Procedimiento para autorizar la destrucción o desnaturalización de labores del tabaco dentro o fuera de las instalaciones fabriles, a efectos de la no sujeción o exención del Impuesto sobre Labores del Tabaco, regulado en los artículos 57 y 61.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 122 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

42. Procedimiento para autorizar la aplicación de la exención del Impuesto sobre las Labores del Tabaco para la realización de análisis científicos o de calidad, regulado en el artículo 61.1.b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 123 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

43. Procedimiento para el reconocimiento previo de la no sujeción y exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, regulado en el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

44. Procedimiento para la homologación de vehículos tipo jeep o todo terreno y vehículos de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica, regulado en el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

45. Autorización del centro gestor para establecer un depósito fiscal, prevista en el artículo 11.1 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

46. Procedimiento para la inscripción de un establecimiento, en el registro territorial de los impuestos especiales de fabricación, previsto en el artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

47. Procedimiento por el que el centro gestor autoriza la prestación de una garantía global, prevista en el artículo 45.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

48. Procedimiento por el que el centro gestor autoriza la aplicación del derecho a la devolución por fabricación de aromatizantes, previsto en el artículo 54.3 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

49. Procedimiento por el que el centro gestor autoriza la fabricación conjunta de bebidas alcohólicas en un mismo local, previsto en el artículo 56.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

50. Procedimiento por el que el centro gestor autoriza la fabricación de alcohol no desnaturalizado en donde se obtengan otros productos alcohólicos gravados, previsto en el artículo 56.3 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

51. Procedimiento para autorización por el centro gestor de suministro de alcohol sin pago de impuesto por utilización en investigación científica, previsto en el artículo 79 del

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

52. Procedimiento para autorización por el centro gestor de fabricación de alcohol por síntesis, previsto en el artículo 84.7 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

53. Procedimiento para la autorización por el centro gestor de la aplicación de la exención para biocarburantes utilizados en proyectos piloto, establecida en el artículo 51.3 de la Ley 38/1992, de 28 de julio, de Impuestos Especiales, y en el artículo 105.3 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

54. Procedimiento de autorización por la oficina gestora para la mezcla de hidrocarburos con biocarburantes, antes del fin del régimen suspensivo, previsto en el artículo 108.bis.3 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

55. Procedimiento para la autorización por el centro gestor, en los casos en que el biocarburante se introduzca en depósitos fiscales logísticos, del procedimiento establecido en el artículo 108.bis.4 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

56. Procedimiento para la autorización del cambio de titularidad y cese de su actividad de los establecimientos inscritos en el registro territorial de los impuestos especiales de fabricación, previsto en el artículo 42 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

57. Procedimiento para la autorización de utilización como carburante de los productos a que se refiere el artículo 46.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, o como combustible, de los hidrocarburos a que se refiere el apartado 3 de dicho artículo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 54.1 de la citada ley.

58. Procedimiento de autorización de un desnaturalizante para el bioetanol, en el supuesto de aplicación del tipo impositivo a los biocarburantes establecido en el artículo 50.bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 bis.8 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

59. Procedimiento para aprobar la emisión de tarjetas de crédito, débito y compras para la adquisición de carburantes con exención del Impuesto sobre Hidrocarburos, prevista en los párrafos a), b) y c) del artículo 9 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y en el artículo 5.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio

60. Procedimiento para autorizar y, en su caso, inscribir al titular autorizado, el régimen de perfeccionamiento fiscal establecido en el artículo 3 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

61. Procedimiento para el reconocimiento de la exención del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos previsto en el artículo 9.seis, número 1, párrafos a), b) y c) de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, incluso cuando el beneficio se aplique mediante un procedimiento de devolución, de acuerdo con lo previsto en el número 2 del mismo artículo.

62. Procedimiento para la aplicación de la exención del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos previsto en el artículo 9.seis, número 1, párrafo f) apartados 1.º, 2.º, 3.º, y 5.º de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social.

63. Procedimiento para la inscripción en el registro territorial del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos de los sujetos pasivos del impuesto, previsto en el artículo Octavo de la Orden HAC/1554/2002, de 17 de junio.

64. Procedimiento para la práctica de la devolución parcial por el gasóleo de uso profesional, establecido en el artículo 52.bis de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, desarrollado por la Orden EHA/3929/2006, de 21 de diciembre, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos y de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por consumo de

gasóleo profesional, se aprueba determinado Código de Actividad y del Establecimiento, y se actualiza la referencia a un código de la nomenclatura combinada contenida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

65. Procedimiento para la práctica de la devolución parcial de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico previsto en el artículo 9 de la Ley 24/2004, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, desarrollado por la Orden EHA 3929, de 21 de diciembre, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos y de las cuotas correspondientes a la aplicación del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional, se aprueba determinado Código de Actividad y del Establecimiento, y se actualiza la referencia a un código de la nomenclatura combinada contenida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

66. Procedimiento para la autorización de porcentajes de participación en el capital social de entidades no cooperativas superiores a los previstos en el artículo 13.9.º de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

67. Procedimiento para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos para el pago de contribuciones especiales, previsto en el artículo 32.3 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

68. Procedimiento para la concesión de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, previsto en el artículo 77.1 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

69. Procedimiento para la concesión de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Actividades Económicas, previsto en el artículo 91.2 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

70. Procedimiento para la concesión de exenciones en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, previsto en el artículo 93.2 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

71. Procedimiento para la dispensa de preceptos por razón de equidad, previsto en el artículo 13.4 de las Ordenanzas generales de Aduanas, aprobadas por Decreto de 17 de octubre de 1947.

72. Procedimiento para la tramitación de las solicitudes de abandono de mercancías, regulado en el artículo 316 de las Ordenanzas generales de Aduanas, aprobadas por el Decreto de 17 de octubre de 1947.

73. Procedimiento para la tramitación de las solicitudes correspondientes a habilitaciones de Agentes de Aduanas, regulado por el Real Decreto 1889/1999, de 13 de diciembre, la Orden de 9 de junio de 2000 y la Resolución de 12 de julio de 2000.

74. Procedimiento para la autorización de almacén de depósito temporal de mercancías y local autorizado para mercancías de exportación previsto en los artículos 185 a 188, ambos inclusive, del Reglamento (CE) 2454/1993 de la Comisión, de 2 de Julio de 1993, de aplicación del Código Aduanero Comunitario y en la Resolución de 11 de diciembre de 2000 que regula el funcionamiento de los almacenes de depósito temporal y de los locales autorizados para mercancías declaradas de exportación.

75. Procedimiento para la autorización de procedimientos simplificados de tránsito, previsto en los artículos 398 a 411, ambos inclusive, del Reglamento (CE) n.º 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, de aplicación del Código Aduanero Comunitario y en la Resolución de 11 de diciembre de 2000 que regula los procedimientos simplificados de expedidor y destinatario autorizado de tránsito comunitario / común, expedidor autorizado de documentos que acrediten el carácter comunitario de las mercancías y expedidor autorizado de documentos de control T-5.

76. Procedimiento para la autorización del régimen de depósito aduanero previsto en los artículos 524 a 535, ambos inclusive, del Reglamento (CE) n.º 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, de aplicación del Código Aduanero Comunitario, y en la Resolución del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración

Tributaria, de 18 de junio de 2003, por la que se dictan instrucciones de funcionamiento de los depósitos aduaneros y distintos de los aduaneros.

77. Procedimiento para la autorización de transformación de mercancías bajo control aduanero, previsto en los artículos 130 a 136, ambos inclusive, del Reglamento (CE) n.º 2913/1992 del Consejo, de 12 de octubre, de Código Aduanero Comunitario y en los artículos 551 a 552 del Reglamento 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, de aplicación del Código Aduanero Comunitario.

78. Procedimiento para autorizar el establecimiento de Zonas y Depósitos Francos previsto en el artículo 800 del Reglamento (CE) n.º 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, de aplicación del Código Aduanero Comunitario, y en la Orden de 2 de diciembre de 1992.

79. Procedimiento para autorizar el tránsito nacional para mercancías transportadas por ferrocarril, previsto en los artículos 412 a 425, ambos inclusive, del Reglamento (CE) n.º 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, de aplicación del Código Aduanero Comunitario y en la Resolución de 7 de julio de 2001, de aplicación de un procedimiento simplificado de tránsito nacional para mercancías transportadas entre aduanas españolas dentro del territorio aduanero de la Unión Europea, mediante la utilización de carta de porte como documento aduanero.

80. Procedimiento para la constitución de una garantía global en materia de tránsito, así como dispensa de la misma en los términos previstos en los artículos 379 a 384, ambos inclusive, del Reglamento (CE) n.º 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, de aplicación del Código Aduanero Comunitario.

81. Procedimiento para la autorización al obligado principal de tránsito la utilización como listas de carga listas que no cumplan todas las condiciones, previsto en el artículo 385 del Reglamento (CE) n.º 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, de aplicación del Código Aduanero Comunitario.

82. Procedimiento para autorizar al obligado principal de tránsito la utilización de precintos de un modelo especial en los medios de transporte o bultos, previsto en el artículo 386 del Reglamento (CE) n.º 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, de aplicación del Código Aduanero Comunitario.

83. Procedimiento para conceder una dispensa de itinerario obligatorio al obligado principal de tránsito, previsto en el artículo 387 del Reglamento (CE) n.º 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, de aplicación del Código Aduanero Comunitario.

84. Procedimiento para la autorización del despacho en las instalaciones de los interesados, previsto en el Real Decreto 2718/1998, de 18 de diciembre, de derogación de disposiciones anteriores, en la Orden de 21 de diciembre de 1998 de desarrollo del Reglamento (CE) n.º 2913/1992 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, de Código Aduanero Comunitario y del Reglamento (CE) n.º 2454/1993, de la Comisión, de 2 de julio de 1993, de aplicación, que fija disposiciones relativas al procedimiento simplificado de domiciliación, y en la Orden 2376/2004, de 8 de julio, de modificación de aquélla.

85. Procedimiento para la autorización de devolución o condonación de derechos de importación o de exportación, previsto en los artículos 878 a 909, ambos inclusive, del Reglamento (CE) n.º 2454/1993, de la Comisión, de 2 de julio de 1993, de aplicación del Código Aduanero Comunitario.

86. Procedimiento de autorización para no expedir factura, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3.1.d) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

87. Procedimiento de autorización para que la obligación de expedir factura pueda ser cumplida mediante la expedición de factura simplificada, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.3 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

88. Procedimiento de autorización para que en las facturas simplificadas no consten determinadas menciones del artículo 7.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.4.b) del citado reglamento.

89. Procedimiento de autorización de otros procedimientos de rectificación de facturas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15.4, segundo párrafo, del Reglamento por el que

se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

90. Procedimiento de autorización de exoneración de la obligación de expedición de facturas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3.2, letra b), segundo párrafo, del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

91. Procedimiento de autorización para que en las facturas rectificativas no sea necesaria la especificación de las facturas rectificadas, bastando la simple determinación del periodo al que se refieran, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15.4 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

92. **(Derogado)**

93. **(Derogado)**

94. Procedimiento para la aplicación de las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones interiores e intracomunitarias, regulado en el artículo 5 del Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación, aprobado por el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero.

Dos. Los procedimientos que se relacionan a continuación deberán entenderse estimados por haber vencido el plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa:

1. **(Derogado)**

2. Procedimiento para la calificación de la condición de entidades o establecimientos de carácter social, regulado en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Disposición adicional segunda. *Dispensa de garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria.*

1. En virtud de lo establecido en el artículo 82.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se habilita al Ministro de Economía y Hacienda para establecer la cuantía por debajo de la cual no se exigirán garantías con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del pago de las deudas tributarias, así como las condiciones para la dispensa total o parcial de garantías.

2. Hasta que el Ministro de Economía y Hacienda haga uso de la habilitación prevista en el apartado anterior para las deudas tributarias y de la prevista en artículo 13.1.a) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, para los restantes recursos de naturaleza pública, quedan dispensadas de la obligación de aportar garantía con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento las deudas que en su conjunto no excedan de 6.000 euros. A efectos de la determinación de dicha cuantía, se acumularán en el momento de la solicitud tanto las deudas a que se refiere la propia solicitud como cualquier otra del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.

Disposición transitoria única. *Obligaciones de información de carácter general.*

1. Las obligaciones de información de carácter general que deban cumplirse durante el año 2008, correspondientes a la información a suministrar del año 2007, serán exigibles conforme a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2007.

2. Se mantienen en vigor los plazos de presentación de las declaraciones de información hasta que no se modifiquen, en su caso, mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

1. Quedan derogados:

a) El Decreto 2423/1975, de 25 de septiembre, por el que se regula el Código de Identificación de las Personas Jurídicas y Entidades en general.

b) El Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

c) Los artículos 60, 62, 72 y la disposición adicional del Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones.

d) El Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal.

e) Los artículos 8, 9, 10, 11, 13, 14, la disposición adicional tercera y el apartado 3 de la disposición adicional quinta del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

f) El Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios.

g) La Disposición adicional primera del Real Decreto 2414/1994, de 16 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de actividades agrícolas y ganaderas, rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta y cuantía de los pagos fraccionados.

h) El Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas.

i) El Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración tributaria.

j) El Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre, por el que se desarrollan las disposiciones aplicables a determinadas obligaciones de suministro de información de la Administración tributaria y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre y el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas.

k) El Real Decreto 215/1999, de 5 de febrero, por el que se modifican los Reglamentos de Planes y Fondos de Pensiones, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido y otras normas tributarias.

l) El Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, por el que se regula el sistema de cuenta corriente en materia tributaria.

m) El Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, por el que se desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos tributarios.

n) El Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas.

ñ) Los artículos 53 y 56 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

o) Los apartados 1, 3, 5 y 6 del artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

2. Quedan derogadas las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a lo previsto en este real decreto.

Disposición final primera. *Modificación del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.*

Se modifica el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, en los siguientes términos:

Uno. Se modifica el apartado 3 del artículo 3, que quedará redactado en los siguientes términos:

> «3. Cuando en relación con un tributo y período impositivo o de liquidación se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación,

que se ha cometido una única infracción. En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos o una sola propuesta de liquidación, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o minorada en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación igualmente a los tributos sin periodo impositivo ni periodo de liquidación o a hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica cuando en relación con la misma obligación tributaria se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación.

Si las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o en los derivados de propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria no hubieran sido ingresadas, no procederá la devolución del importe que pueda derivarse de la deducción de dichas sanciones en el procedimiento sancionador posterior o en el procedimiento sancionador incoado con relación a la propuesta de liquidación en que se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria, en tanto no hubiera sido pagado o compensado el importe de dichas sanciones.»

Dos. Se modifica el apartado 1 del artículo 25, que quedará redactado como sigue:

«1. Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente.

Cuando el inicio y la tramitación correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, el acuerdo de inicio podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.

En todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del inspector-jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

Tres. Se modifica el apartado 3 del artículo 25 que quedará redactado de la siguiente forma:

«3. La instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el inspector-jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso.

Cuando el inicio y la tramitación del procedimiento sancionador correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, la propuesta de resolución podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.»

Disposición final segunda. *Modificación del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.*

Se modifica el apartado 2 del artículo 126 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en los siguientes términos:

«2. Para la emisión del certificado regulado en este artículo se entenderá que el solicitante se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias cuando se verifique la concurrencia de las circunstancias que, a tales efectos, se prevén en el

artículo 74.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.»

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

Este Real Decreto entrará en vigor el día 1 de enero de 2008.

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

TÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Ámbito de aplicación.*

1. Este reglamento regula la aplicación de los tributos en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Este reglamento será de aplicación a la gestión recaudatoria en lo no previsto en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Lo dispuesto en este reglamento se entenderá sin perjuicio de lo previsto en la normativa propia de cada tributo.

2. Este reglamento será de aplicación en los términos previstos en el artículo 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Este reglamento se aplicará al procedimiento sancionador en materia tributaria en lo no previsto por sus normas específicas de desarrollo y por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.

TÍTULO II

Las obligaciones tributarias formales

CAPÍTULO I

Las obligaciones censales

Sección 1.ª Los censos tributarios

Artículo 2. *Censos de la Administración tributaria.*

1. Cada Administración tributaria podrá disponer de sus propios censos tributarios a efectos de la aplicación de sus tributos propios y cedidos.

2. Cualquier censo tributario incluirá necesariamente los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, así como el anagrama, si lo tuviera.

b) Numero de identificación fiscal.

c) Domicilio fiscal.

d) En su caso, domicilio en el extranjero.

3. Las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía comunicarán con periodicidad mensual a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la información censal de que dispongan a efectos de consolidar esta.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicará con periodicidad mensual a las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía la variación de los datos a que se refiere el apartado anterior que se encuentren incluidos en el Censo de Obligados Tributarios regulado en el artículo 4.

4. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá suscribir convenios de colaboración con las entidades locales para el intercambio de información censal.

5. Las personas o entidades incluidas en los censos tributarios tendrán derecho a conocer sus datos censales y podrán solicitar, a tal efecto, que se les expida el correspondiente certificado. Sin perjuicio de lo anterior, será aplicable a los referidos datos lo establecido en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Los obligados tributarios tendrán derecho a la rectificación o cancelación de sus datos personales cuando resulten inexactos o incompletos de acuerdo con lo previsto en la legislación en materia de protección de datos de carácter personal.

Sección 2.ª Los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado

Subsección 1.ª Contenido de los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado

Artículo 3. *Formación de los censos tributarios en el ámbito de competencias del Estado.*

1. El Censo de Obligados Tributarios estará formado por la totalidad de las personas o entidades que deban tener un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de este reglamento.

2. El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores estará formado por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español alguna de las actividades u operaciones que se mencionan a continuación:

a) Actividades empresariales o profesionales. Se entenderá por tales aquellas cuya realización confiera la condición de empresario o profesional, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

No se incluirán en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores quienes efectúen exclusivamente arrendamientos de inmuebles exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme al artículo 20.uno.23.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que su realización no constituya el desarrollo de una actividad empresarial de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tampoco se incluirán en este censo quienes efectúen entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 25.uno y dos de su ley reguladora, y adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 26.tres de la misma ley.

b) Abono de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

c) Adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido efectuadas por quienes no actúen como empresarios o profesionales.

También se integrarán en este censo las personas o entidades no residentes en España de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o satisfagan en dicho territorio rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, y las entidades a las que se refiere el párrafo c) del artículo 5 de la citada ley.

De igual forma, quedarán integradas en este censo las personas o entidades no establecidas en territorio español cuando sean contribuyentes del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, así como las personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sean sujetos pasivos de dicho impuesto.

Asimismo, formarán parte de este censo las personas o entidades que no cumplan ninguno de los requisitos previstos en este apartado pero sean socios, herederos,

comuneros o partícipes de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades empresariales o profesionales y tengan obligaciones tributarias derivadas de su condición de miembros de tales entidades.

El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores formará parte del Censo de Obligados Tributarios.

3. El Registro de operadores intracomunitarios estará formado por las personas o entidades que tengan asignado el número de identificación fiscal regulado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el artículo 25 de este reglamento y que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

a) Las personas o entidades que vayan a efectuar entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a dicho tributo.

b) Las personas o entidades a las que se refiere el artículo 14 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando vayan a realizar adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a dicho impuesto. En tal caso, la inclusión en este registro determinará la asignación a la persona o entidad solicitante del número de identificación fiscal regulado en el artículo 25 de este reglamento.

La circunstancia de que las personas o entidades a que se refiere el artículo 14 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dejen de estar incluidas en el Registro de operadores intracomunitarios, por producirse el supuesto de que las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen resulten no sujetas al impuesto en atención a lo establecido en dicho precepto, determinará la revocación automática del número de identificación fiscal específico regulado en el artículo 25 de este reglamento.

c) Los empresarios o profesionales que sean destinatarios de servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido respecto de los cuales sean sujetos pasivos.

d) Los empresarios o profesionales que presten servicios que, conforme a las reglas de localización, se entiendan realizados en el territorio de otro Estado miembro cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos.

Este registro formará parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

4. El Registro de devolución mensual a que se refiere el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, estará integrado por los empresarios o profesionales que tengan derecho al procedimiento de devolución que se regula en el referido artículo 30 de dicho reglamento.

Este registro formará parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

5. El Registro de grandes empresas estará formado por aquellos obligados tributarios cuyo volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto.

Este registro formará parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

6. El Registro territorial de los impuestos especiales estará integrado por las personas y entidades a que se refieren los artículos 40, 138 y 146 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

7. El Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos estará integrado por las personas o entidades, cualquiera que sea su condición, que extraigan de los depósitos fiscales los productos incluidos en los ámbitos objetivos respectivos de los impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos.

La extracción, de acuerdo con el apartado quinto del anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, se producirá siempre que se produzca el abandono del régimen de depósito distinto del aduanero y, consiguientemente, se determine para el extractor el devengo de una operación asimilada a la importación de bienes del Impuesto sobre el Valor Añadido. Igualmente, se entenderá a estos efectos extracción, y se exigirá la inscripción en este registro de la persona o entidad que lo realice, cuando se produzca una salida en régimen suspensivo con destino a otro depósito fiscal. No se exigirá el registro cuando la entrega

efectuada por el extractor tras la extracción que ultime el régimen de depósito distinto del aduanero esté exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será independiente de la persona o entidad a cuyo favor preste servicios el depósito fiscal. En aquellos casos en los que dicha persona o entidad autorice a otra a la retirada de productos, el autorizado también deberá inscribirse en el Registro a que se refiere el citado párrafo anterior.

La inclusión en dicho Registro, que formará parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, se realizará previa solicitud del interesado, especificando el tipo de producto al que se refiera, en la forma prevista para la declaración de alta o de modificación de datos censales.

8. El Registro territorial del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero estará integrado por las personas y entidades a que se refiere el artículo 4 del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto.

9. El Registro territorial del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables estará integrado por las personas o entidades a las que se refieren los apartados 3 y 7 del artículo 82 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, y su normativa de desarrollo.

10. El Registro territorial del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos estará integrado por las personas o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 95 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, y su normativa de desarrollo.

11. El Registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados estará integrado por los “operadores de plataforma obligados a comunicar información” a que se refiere el artículo 54 ter.3.b), primer párrafo, de este reglamento.

12. El Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información estará integrado por los «operadores de plataforma obligados a comunicar información» a que se refiere el artículo 54 ter.3.a) de este reglamento.

Artículo 4. *Contenido del Censo de Obligados Tributarios.*

1. Los datos que se incluirán en el Censo de Obligados Tributarios serán para las personas físicas los siguientes:

a) Nombre y apellidos, sexo, fecha de nacimiento, lugar de nacimiento, estado civil y fecha del estado civil.

b) Número de identificación fiscal español.

c) Número de identificación fiscal de otros países, en su caso, para los residentes.

d) Código de identificación fiscal del Estado de residencia, en su caso, para no residentes.

e) Número de pasaporte, en su caso.

f) Condición de residente o no residente en territorio español.

g) Domicilio fiscal en España y la referencia catastral del inmueble, salvo que no esté obligado a ello de acuerdo con la normativa que le sea de aplicación.

h) En su caso, domicilio en el extranjero.

i) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los representantes legales para las personas que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

2. Los datos que se incluirán en el Censo de Obligados Tributarios serán para las personas jurídicas y demás entidades los siguientes:

a) Razón social o denominación completa, así como el anagrama, si lo tuviera.

b) Número de identificación fiscal español.

c) Número de identificación fiscal de otros países, en su caso, para los residentes.

d) Código de identificación fiscal del Estado de residencia, en su caso, para no residentes.

e) Condición de persona jurídica o entidad residentes o no residentes en territorio español.

f) Constitución en España o en el extranjero. En este último caso incluirá el país de constitución.

g) Fecha de constitución y, en su caso, fecha del acuerdo de voluntades a que se refiere el artículo 24.2 y fecha de inscripción en el registro público correspondiente.

h) Capital social de constitución.

i) Domicilio fiscal en España y la referencia catastral del inmueble, salvo que no esté obligado a ello de acuerdo con la normativa que le sea de aplicación.

j) En su caso, domicilio en el extranjero.

k) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los representantes legales.

l) La declaración de que la entidad se constituye con la finalidad específica de la posterior transmisión a terceros de sus participaciones, acciones y demás títulos representativos de los fondos propios, y de que no realizará actividad económica hasta dicha transmisión.

Hasta ese momento estas entidades no formarán parte de los registros a que se refieren los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 3.

m) El nombre, apellidos y número de identificación fiscal y, en su caso, el número de identificación fiscal de otros países, para los residentes, el código de identificación fiscal del país de residencia, para no residentes, el número de identificación fiscal IVA u otro número de identificación de su país de residencia, de quienes tengan la consideración de titulares reales de la entidad conforme con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.

Artículo 5. *Contenido del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.*

En el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, además de los datos mencionados en el artículo 4 de este reglamento, para cada persona o entidad constará la siguiente información:

a) Las declaraciones o autoliquidaciones que deba presentar periódicamente por razón de sus actividades empresariales o profesionales, o por satisfacer rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, en los términos previstos en la orden a que se refiere el artículo 13 de este reglamento.

b) Su situación tributaria en relación con los siguientes extremos:

1.º La condición de entidad total o parcialmente exenta a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con el artículo 9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º La opción o la renuncia al régimen fiscal especial previsto en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

3.º El método de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas que desarrolle y, en su caso, la modalidad aplicada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4.º La inclusión, renuncia, revocación de la renuncia o exclusión del método de estimación objetiva o de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5.º La sujeción del obligado tributario al régimen general o a algún régimen especial en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

6.º La inclusión, renuncia, revocación de la renuncia o exclusión del régimen simplificado, del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y del régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido.

7.º La inclusión o baja en el Registro de operadores intracomunitarios.

8.º La inclusión o baja en el Registro de devolución mensual a que se refiere el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

9.º La inclusión o baja en el Registro de grandes empresas.

10.º La inclusión o baja en el Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos.

11.º La clasificación de las actividades económicas desarrolladas de acuerdo con la codificación prevista en el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009).

12.º La relación, en su caso, de los establecimientos o locales en los que desarrolle sus actividades económicas, con identificación de la comunidad autónoma, provincia, municipio, dirección completa y la referencia catastral de cada uno de ellos.

c) El número de teléfono y, en su caso, la dirección de correo electrónico y el nombre de dominio o dirección de Internet, mediante el cual desarrolle, total o parcialmente, sus actividades.

Artículo 6. *Información censal complementaria respecto de las personas físicas residentes en España incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.*

Respecto de las personas físicas residentes en España, constarán en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, además de su domicilio fiscal, el lugar donde tengan efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios en territorio español, cuando sea distinto del domicilio fiscal.

Artículo 7. *Información censal complementaria respecto de las entidades residentes o constituidas en España incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.*

Respecto de las entidades residentes o constituidas en España, constarán en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores los siguientes datos adicionales:

a) El domicilio social, cuando exista y sea distinto al domicilio fiscal, y la referencia catastral del inmueble.

b) La fecha de cierre del ejercicio económico.

c) La forma jurídica o clase de entidad de que se trate.

d) El nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal de cada uno de los socios, miembros o partícipes fundadores o que promuevan su constitución. También se harán constar esos mismos datos, excepto para las entidades que tengan la condición de comunidades de propietarios constituidas en régimen de propiedad horizontal, para cada uno de los miembros o partícipes que formen parte, en cada momento, de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con indicación de su cuota de participación y de atribución en caso de que dichas cuotas no coincidan. En el caso de que los socios, miembros o partícipes no sean residentes en España, se deberá hacer constar su residencia fiscal y la identificación de su representante fiscal en España si lo hubiera.

e) El nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal de los sucesores de entidades extintas ya sea por trasformación o en los supuestos mencionados en el artículo 40 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 8. *Información censal complementaria respecto de las personas o entidades no residentes o no establecidas, así como de las no constituidas en España, incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.*

1. En el caso de personas o entidades no residentes o no establecidas, así como en el de las no constituidas en España, que hayan de formar parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores constarán en dicho censo los siguientes datos complementarios:

a) El Estado o territorio de residencia.

b) La nacionalidad y la forma jurídica o clase de entidad sin personalidad jurídica de que se trate, de acuerdo con su derecho nacional.

c) En su caso, nombre y apellidos o razón social o denominación completa, con el anagrama, si lo hubiera, número de identificación fiscal, domicilio fiscal y nacionalidad de su representante en España.

2. Cuando una persona o entidad no residente opere en territorio español por medio de uno o varios establecimientos permanentes que realicen actividades claramente diferentes y cuya gestión se lleve de modo separado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, cada establecimiento deberá inscribirse individualmente en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, con los mismos datos y en las mismas condiciones que las personas o entidades residentes y, además, cada uno de ellos deberá identificar la persona o entidad no residente de la que dependan y comunicar los datos relativos a aquella relacionados en el apartado anterior.

Cada establecimiento permanente se identificará con una denominación específica que, en cualquier caso, comprenderá una referencia a la persona o entidad no residente de la que dependa y un número de identificación fiscal propio e independiente del asignado, en su caso, a esta última y la referencia catastral del inmueble donde esté situado el establecimiento permanente.

Asimismo, deberá especificarse la forma de determinación de la base imponible del establecimiento permanente que se constituye en España, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

3. En el caso de que una persona o entidad no residente opere en territorio español por sí misma y por medio de uno o varios establecimientos permanentes, la inclusión en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores deberá realizarse tanto por la persona o entidad no residente como por sus establecimientos permanentes.

En todas estas inclusiones, además de los datos exigidos con carácter general en este reglamento, se comunicarán los relacionados en el apartado 1 de este artículo referentes a la persona o entidad no residente.

Asimismo, cada establecimiento permanente se identificará e indicará la clase de establecimiento que constituya de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior y la referencia catastral del inmueble.

4. En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas con presencia en territorio español, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores deberán constar el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal, domicilio fiscal y nacionalidad de cada uno de los miembros o partícipes de aquella, con indicación de su cuota de participación y de atribución.

Subsección 2.ª Las declaraciones censales en el ámbito de competencias del Estado

Artículo 9. *Declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.*

1. Quienes hayan de formar parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores deberán presentar una declaración de alta en dicho censo.

2. La declaración de alta deberá incluir los datos recogidos en los artículos 4 a 8 de este reglamento, ambos inclusive.

3. Asimismo, esta declaración servirá para los siguientes fines:

a) Solicitar la asignación del número de identificación fiscal provisional o definitivo, con independencia de que la persona jurídica o entidad solicitante no esté obligada, por aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 anterior, a la presentación de la declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. La asignación del número de identificación fiscal, a solicitud del interesado o de oficio, determinará la inclusión automática en el Censo de Obligados Tributarios de la persona o entidad de que se trate.

b) Comunicar el régimen general o especial aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Renunciar al método de estimación objetiva y a la modalidad simplificada del método de estimación directa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o a los regímenes especiales simplificado, y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Indicar, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, si el inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyen el objeto de la actividad será posterior al comienzo de la adquisición o importación de bienes o servicios destinados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

e) Proponer a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el porcentaje provisional de deducción a que se refiere el artículo 111.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

f) Optar por la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global en el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a que se refiere el apartado dos del artículo 137 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

g) Solicitar la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios.

h) Optar por la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68.Cuatro de la ley de dicho impuesto, en relación con lo previsto en el artículo 73 de esa ley.

i) Comunicar la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes a que se refieren el artículo 68.Tres.a) y cinco de la ley de dicho impuesto, siempre que el declarante no se encuentre ya registrado en el censo.

j) Optar por la aplicación de la regla de prorrata especial en el Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en el artículo 103.dos.1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

k) Optar por la determinación del pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la modalidad prevista en el artículo 40.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

l) Comunicar el periodo de liquidación de las autoliquidaciones de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre Sociedades, en atención a la cuantía de su último presupuesto aprobado cuando se trate de retenedores u obligados a ingresar a cuenta que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social.

m) Optar por la aplicación del régimen general previsto para los establecimientos permanentes, en los términos del artículo 18.5.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para aquellos establecimientos permanentes cuya actividad en territorio español consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales.

n) Optar por el régimen fiscal especial previsto en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

ñ) Comunicar aquellos otros hechos y circunstancias de carácter censal previstos en la normativa tributaria o que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

o) Comunicar la condición de empresario o profesional revendedor de los bienes a que se refiere el artículo 84.Uno.2.ºg) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

p) Optar por la aplicación del diferimiento del ingreso de las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones de importación liquidadas por la Aduana, a que se refiere el artículo 167.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

q) Optar por la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

r) Comunicar la opción por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, en los términos del artículo 5.1 del

Reglamento por el que se aprueban las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, en el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

s) Optar por la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.Uno.8.º de la ley de dicho impuesto, en relación con lo previsto en el artículo 73 de esa ley.

t) Comunicar la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.Uno.4.ºa) de la ley de dicho impuesto, siempre que el declarante no se encuentre ya registrado en el censo.

u) Comunicar la condición de contribuyente del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales a que se refiere el artículo 8 de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

v) Solicitar la inclusión en el Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos en los términos previstos en el artículo 3.7 de este reglamento.

4. Esta declaración deberá presentarse, según los casos, con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades, a la realización de las operaciones, al nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta sobre las rentas que se satisfagan, abonen o adeuden o a la concurrencia de las circunstancias previstas en este artículo.

A efectos de lo dispuesto en este reglamento, se entenderá producido el comienzo de una actividad empresarial o profesional desde el momento que se realicen cualesquiera entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios, se efectúen cobros o pagos o se contrate personal laboral, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Artículo 9 bis. *Declaración de alta en el Registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados.*

1. El «operador de plataforma obligado a comunicar información» a que se refiere el artículo 54 ter.3.b), primer párrafo, de este reglamento que, en su caso, haya optado por registrarse en España, deberá presentar una declaración de alta en el Registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados.

2. La declaración de alta deberá incluir la información del operador prevista en el apartado B, punto 2, de la sección II del anexo del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

3. Esta declaración deberá presentarse cuando se inicie la actividad como «operador de plataforma» en los términos definidos en la sección I del anexo del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

Artículo 9 ter. *Declaración de alta en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información.*

1. El «operador de plataforma obligado a comunicar información» a que se refiere el artículo 54 ter.3.a) de este reglamento deberá presentar una declaración de alta en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información.

2. La declaración de alta deberá incluir la siguiente información:

a) Razón social.

b) Número de identificación fiscal.

c) Domicilio fiscal en España.

d) Direcciones electrónicas, incluidos los sitios web.

e) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de sus representantes legales en España.

f) En caso de no ser residente fiscal en España, su Estado o territorio de residencia, así como su número de identificación fiscal, su domicilio y la identificación completa de sus representantes en dicho Estado o territorio de residencia.

3. Si el "operador de plataforma" no es residente en España, pero opera en territorio español por medio de uno o varios establecimientos permanentes, cada establecimiento permanente deberá inscribirse individualmente en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información proporcionando los mismos datos y en las mismas condiciones que los operadores residentes y, además, cada uno de ellos deberá identificar la persona o entidad no residente de la que dependan y comunicar los datos relativos a aquella relacionados en el apartado anterior.

4. Esta declaración deberá presentarse cuando se inicie la actividad como "operador de plataforma" en los términos definidos en la sección I del anexo del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

Artículo 10. *Declaración de modificación en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.*

1. Cuando se modifique cualquiera de los datos recogidos en la declaración de alta o en cualquier otra declaración de modificación posterior, el obligado tributario deberá comunicar a la Administración tributaria, mediante la correspondiente declaración, dicha modificación.

2. Esta declaración, en particular, servirá para:

a) Comunicar el cambio de domicilio fiscal, de acuerdo con lo previsto en el artículo 48.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por las personas jurídicas y demás entidades, así como por las personas físicas incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

b) Comunicar la variación de cualquiera de los datos y situaciones tributarias recogidas en los artículos 4 a 9 de este reglamento, ambos inclusive.

c) Comunicar el inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, cuando la declaración de alta se hubiese formulado indicando que el inicio de la realización de dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios se produciría con posterioridad al comienzo de la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a la actividad.

Asimismo, la declaración de modificación servirá para comunicar el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a una nueva actividad constitutiva de un sector diferenciado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando se haya presentado previamente una declaración censal mediante la que se comunique que el inicio de la realización de las entregas de bienes y prestaciones de

servicios en desarrollo de dicha nueva actividad se produciría con posterioridad al comienzo de la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a aquella.

d) Optar por la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global en el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a que se refiere el apartado dos del artículo 137 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

e) Solicitar la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios cuando se vayan a producir, una vez presentada la declaración censal de alta, las circunstancias que lo requieran previstas en el artículo 3.3 de este reglamento.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que cesen en el desarrollo de las actividades sujetas al mismo sin que ello determine su baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, y las personas o entidades que durante los 12 meses anteriores no hayan realizado entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o no hayan prestado o sido destinatarios de las prestaciones de servicios a que se refieren los párrafos c) y d) del artículo 3.3 de este reglamento, deberán presentar, asimismo, una declaración censal de modificación solicitando la baja en el Registro de operadores intracomunitarios.

f) Optar por la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68.Cuatro de la ley de dicho impuesto, en relación con lo previsto en el artículo 73 de esa ley.

g) Comunicar la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas a que se refieren el artículo 68.Tres.a) y cinco de la ley de dicho impuesto.

h) Revocar las opciones o modificar las solicitudes a que se refieren los párrafos d), e), f), p), q), r) y t) de este apartado y los párrafos f), h), q), r), s) y v) del artículo 9.3 de este Reglamento, así como la comunicación de los cambios de las situaciones a que se refieren los párrafos g) y s) de este apartado y los párrafos i), o) y t) del artículo 9.3 de este reglamento.

i) Comunicar la adquisición o pérdida de la condición de contribuyente del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales a que se refiere el artículo 8 de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

j) En el caso de aquellos que, teniendo ya la condición de empresarios o profesionales por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional constituya o no, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad, y se encuentren en cualesquiera de las circunstancias que se indican a continuación, para comunicar a la Administración su concurrencia:

1.º Que ejercen la opción por la regla de prorrata especial prevista en el artículo 103.dos.1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.º Que en los casos de inicio de actividad que constituya un sector diferenciado, el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la nueva actividad se producirá con posterioridad al comienzo de la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a su desarrollo y resulte aplicable el régimen de deducción previsto en los artículos 111, 112 y 113 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En este caso, la declaración contendrá también la propuesta del porcentaje provisional de deducción a que se refiere el citado artículo 111.dos de dicha ley.

k) Solicitar la inclusión en el Registro de devolución mensual a que se refiere el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como la baja en dicho registro.

l) Comunicar a la Administración tributaria el cambio de periodo de liquidación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y a efectos de las autoliquidaciones de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre Sociedades por estar incluidos en el Registro de grandes empresas regulado en el artículo 3 de este reglamento, o en atención a la cuantía de su último presupuesto aprobado cuando se trate de retenedores u obligados a

ingresar a cuenta que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social.

m) Optar o renunciar a la opción para determinar el pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la modalidad prevista en el artículo 40.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

n) Renunciar a la aplicación del régimen de consolidación fiscal en el caso de los grupos fiscales que hayan ejercitado esta opción.

ñ) Optar o renunciar al régimen fiscal especial previsto en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

o) Solicitar la rectificación de datos personales a que se refiere el artículo 2.5 de este reglamento.

p) Optar por la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

q) Comunicar la opción del cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros, en los términos del artículo 5.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, en el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

r) Optar por la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.uno.8.º de la Ley de dicho impuesto en relación con lo previsto en el artículo 73 de esa ley.

s) Comunicar la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.Uno.4.º.a) de la ley de dicho impuesto, siempre que el declarante no se encuentre ya registrado en el censo.

t) Solicitar la inclusión en el Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos cuando se vayan a producir, una vez presentada la declaración censal de alta, las circunstancias que lo requieran, así como la baja en dicho registro, en los términos previstos en el artículo 3.7 de este reglamento.

u) Solicitar la rehabilitación del número de identificación fiscal en los términos dispuestos en el apartado 8 del artículo 147 de este reglamento.

v) Comunicar otros hechos y circunstancias de carácter censal previstos en las normas tributarias o que determine la persona titular del Ministerio de Hacienda.

3. Esta declaración no será necesaria cuando la modificación de uno de los datos que figuren en el censo se haya producido por iniciativa de un órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

4. La declaración deberá presentarse en el plazo de un mes desde que se hayan producido los hechos que determinan su presentación, salvo en los casos que se indican a continuación:

a) En los supuestos en que la normativa propia de cada tributo o la del régimen fiscal aplicable establezca plazos específicos, la declaración se presentará de conformidad con estos.

b) Las declaraciones a que se refiere el apartado 2.j).1.º de este artículo, deberán presentarse con anterioridad al momento en que se inicie la nueva actividad empresarial que vaya a constituir, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, un sector diferenciado de actividad respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad.

c) La comunicación prevista en el apartado 2.l) de este artículo se formulará en el plazo general y, en cualquier caso, antes del vencimiento del plazo para la presentación de la primera declaración periódica afectada por la variación puesta en conocimiento de la Administración tributaria o que hubiese debido presentarse de no haberse producido dicha variación.

d) La solicitud a que se refiere el primer párrafo del apartado 2.e) de este artículo deberá presentarse con anterioridad al momento en el que se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 3.3 de este reglamento.

e) Cuando el Ministro de Economía y Hacienda establezca un plazo especial atendiendo a las circunstancias que concurran en cada caso.

f) La solicitud de inclusión en el Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos deberá presentarse con anterioridad al momento en el que se realicen las operaciones que determinan la obligación de inscripción.

Artículo 10 bis. *Declaración de modificación en el Registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados.*

1. Cuando se modifique cualquiera de los datos recogidos en la declaración de alta o en cualquier otra declaración de modificación posterior, el «operador de plataforma obligado a comunicar información» a que se refiere el artículo 54 ter.3.b), primer párrafo, de este reglamento que, en su caso, haya optado por registrarse en España, deberá comunicar a la Administración tributaria, mediante la correspondiente declaración, dicha modificación.

2. La declaración deberá presentase en el plazo de un mes desde que se hayan producido los hechos que determinan su presentación.

Artículo 10 ter. *Declaración de modificación en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información.*

1. Cuando se modifique cualquiera de los datos recogidos en la declaración de alta o en cualquier otra declaración de modificación posterior, el “operador de plataforma obligado a comunicar información” a que se refiere el artículo 54 ter.3.a) de este reglamento deberá comunicar a la Administración tributaria, mediante la correspondiente declaración, dicha modificación.

2. La declaración deberá presentase en el plazo de un mes desde que se hayan producido los hechos que determinan su presentación.

Artículo 11. *Declaración de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.*

1. Quienes cesen en el desarrollo de todo tipo de actividades empresariales o profesionales o, no teniendo la condición de empresarios o profesionales, dejen de satisfacer rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta deberán presentar la correspondiente declaración mediante la que comuniquen a la Administración tributaria tal circunstancia a efectos de su baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

Asimismo, las personas jurídicas que no desarrollen actividades empresariales o profesionales deberán presentar esta declaración a efectos de su baja en el Registro de operadores intracomunitarios cuando sus adquisiciones intracomunitarias de bienes deban resultar no sujetas de acuerdo con el artículo 14 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. La declaración de baja deberá presentarse en el plazo de un mes desde que se cumplan las condiciones previstas en el apartado 1 de este artículo, sin perjuicio de que la persona o entidad afectada deba presentar las declaraciones y cumplir las obligaciones tributarias que le incumban y sin que a estos efectos deba darse de alta en el censo.

En los supuestos mencionados en los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003, del 17 de diciembre, General Tributaria, se informará de los datos relativos a la identificación de los sucesores en la declaración de baja.

3. Cuando una sociedad o entidad se disuelva, la declaración de baja deberá ser presentada en el plazo de un mes desde que se haya realizado, en su caso, la cancelación efectiva de los correspondientes asientos en el Registro Mercantil.

Si no constaran dichos asientos, la Administración tributaria pondrá en conocimiento del Registro Mercantil la solicitud de baja para que este extienda una nota marginal en la hoja registral de la entidad. En lo sucesivo, el Registro comunicará a la Administración tributaria cualquier acto relativo a dicha entidad que se presente a inscripción.

Igualmente, cuando le constaran a la Administración tributaria datos suficientes sobre el cese de la actividad de una entidad, lo pondrá en conocimiento del Registro Mercantil, para que este, de oficio, proceda a extender una nota marginal con los mismos efectos que los previstos en el párrafo anterior.

4. En el caso de fallecimiento del obligado tributario, los herederos deberán presentar la declaración de baja correspondiente en el plazo de seis meses desde el fallecimiento. Igualmente quedarán obligados a comunicar en el mismo plazo la modificación de la titularidad de cuantos derechos y obligaciones con trascendencia tributaria permanecieran vigentes con terceros y a presentar, en su caso, la declaración o declaraciones de alta que sean procedentes.

Artículo 11 bis. *Declaración de baja en el Registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados.*

1. El "operador de plataforma obligado a comunicar información" a que se refiere el artículo 54 ter.3.b), primer párrafo, de este reglamento que, en su caso, haya optado por registrarse en España y que deje de realizar cualquier tipo de actividad como «operador de plataforma» o que ya no cumpla las condiciones a que se refiere el artículo 54 ter.3.b), primer párrafo, de este reglamento deberá presentar la correspondiente declaración mediante la que comunique a la Administración tributaria tal circunstancia, a efectos de su baja en el Registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados.

2. La declaración de baja deberá presentarse en el plazo de un mes desde que se cumplan las condiciones previstas en el apartado anterior.

Artículo 11 ter. *Declaración de baja en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información.*

1. El "operador de plataforma obligado a comunicar información" a que se refiere el artículo 54 ter.3.a) de este reglamento que deje de realizar cualquier tipo de actividad como "operador de plataforma" o que ya no cumpla las condiciones a que se refiere dicho precepto deberá presentar la correspondiente declaración mediante la que comunique a la Administración tributaria tal circunstancia, a efectos de su baja en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información.

2. La declaración de baja deberá presentarse en el plazo de un mes desde que se cumplan las condiciones previstas en el apartado anterior.

Artículo 12. *Especialidades en el alta y modificaciones en el Censo de Obligados Tributarios de las entidades a las que se asigne un número de identificación fiscal.*

1. La asignación a una entidad del número de identificación fiscal provisional previsto en el artículo 24 determinará su alta en el Censo de Obligados Tributarios y, siempre que se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 3.2, su alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

2. Las variaciones posteriores al alta censal, incluidas las relativas al inicio de la actividad, domicilio, nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los socios o personas o entidades que la integren, se comunicarán mediante la declaración de modificación regulada en el artículo 10. No será necesario comunicar las variaciones relativas a los socios, miembros o partícipes de las entidades una vez que se inscriban en el registro correspondiente y obtengan el número de identificación fiscal definitivo.

No obstante, las entidades sin personalidad jurídica deberán comunicar las variaciones relativas a sus socios, comuneros o partícipes, aunque hayan obtenido un número de identificación fiscal definitivo, salvo que tengan la condición de comunidades de propietarios constituidas en régimen de propiedad horizontal y estén incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

Igualmente, las entidades a las que se refiere el artículo 4.2.l) deberán comunicar en el plazo de un mes desde la fecha de formalización de su transmisión las modificaciones que se hayan producido respecto de los datos consignados en las declaraciones anteriores, incluidos los relativos a los socios, miembros o partícipes.

En la declaración de baja se comunicarán los sucesores tal y como se establece en el artículo 11.2 de este reglamento.

3. Las personas jurídicas y demás entidades deberán presentar copia de las escrituras o documentos que modifiquen los anteriormente vigentes, en el plazo de un mes desde la

inscripción en el registro correspondiente o desde su otorgamiento si dicha inscripción no fuera necesaria, cuando las variaciones introducidas impliquen la presentación de una declaración censal de modificación o de baja.

Artículo 13. *Modelo de declaración, plazo y lugar de presentación.*

Las declaraciones censales de alta, modificación y baja, previstas en los artículos 9, 10 y 11, se presentarán en el lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, salvo que el plazo esté establecido en este reglamento.

Artículo 14. *Exclusión de otras declaraciones censales.*

1. La presentación de las declaraciones a que se refiere esta subsección producirá los efectos propios de la presentación de las declaraciones relativas al comienzo, modificación o cese en el ejercicio de las actividades económicas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.
2. La presentación de estas declaraciones censales sustituye a la presentación del parte de alta en el índice de entidades a efectos del Impuesto sobre Sociedades.
3. De igual forma, en relación con los sujetos pasivos que resulten exentos del Impuesto sobre Actividades Económicas, la presentación de las declaraciones censales reguladas en esta subsección sustituye a la presentación de las declaraciones específicas del Impuesto sobre Actividades Económicas.
4. La presentación de la solicitud de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, para los obligados tributarios incluidos en el registro territorial de los impuestos especiales de fabricación a que se refiere el artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, producirá los efectos propios de la solicitud de baja en el citado registro respecto de los establecimientos o actividades de que sean titulares dichos obligados tributarios.

Artículo 15. *Sustitución de las declaraciones censales por el Documento Único Electrónico.*

Las declaraciones censales de alta, modificación y baja previstas en los artículos 9, 10 y 11, respectivamente, de este Reglamento que deban realizar las personas o entidades para el desarrollo de su actividad económica, podrán realizarse mediante el Documento Único Electrónico (DUE), de acuerdo con lo previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización, en aquellos casos en que la normativa autorice su uso, sin perjuicio de la presentación posterior de las declaraciones censales que correspondan, en la medida en que varíe o deba ampliarse la información y circunstancias comunicadas mediante dicho Documento Único Electrónico.

Subsección 3.ª Actuaciones de gestión censal en el ámbito de competencias del Estado

Artículo 16. *Gestión de las declaraciones censales.*

1. Corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la formación y el mantenimiento de los censos y registros definidos en el artículo 3. A tal efecto, podrá realizar las altas, bajas y modificaciones correspondientes de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 144 a 146, ambos inclusive.
2. Para facilitar la gestión de los censos regulados en esta sección, la Administración pública competente para asignar el número que constituya el número de identificación fiscal comunicará con periodicidad, al menos, trimestral a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el nombre y apellidos, sexo, fecha y lugar de nacimiento, número de identificación fiscal y, en su caso, domicilio en España de las personas a las que asigne dicho número y el número de pasaporte.

CAPÍTULO II

Obligaciones relativas al domicilio fiscal

Artículo 17. *Obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal.*

1. Las personas físicas que deban estar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, así como las personas jurídicas y demás entidades deberán cumplir la obligación de comunicar el cambio de domicilio fiscal, establecida en el artículo 48.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el plazo de un mes a partir del momento en que produzca dicho cambio.

En el ámbito de competencias del Estado dicha comunicación deberá efectuarse mediante la presentación de la declaración censal de modificación regulada en el artículo 10 de este reglamento.

2. Tratándose de personas físicas que no deban figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, la comunicación del cambio de domicilio se deberá efectuar en el plazo de tres meses desde que se produzca mediante el modelo de declaración que se apruebe, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

En el ámbito de competencias del Estado, la comunicación del cambio de domicilio deberá efectuarse de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior. No obstante, si con anterioridad al vencimiento de dicho plazo finalizase el de presentación de la autoliquidación o comunicación de datos correspondiente a la imposición personal que el obligado tributario tuviera que presentar después del cambio de domicilio, la comunicación deberá efectuarse en el correspondiente modelo de autoliquidación o comunicación de datos, salvo que se hubiese efectuado con anterioridad.

3. La comunicación del nuevo domicilio fiscal surtirá plenos efectos desde su presentación respecto a la Administración tributaria a la que se le hubiese comunicado, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59 de este reglamento a efectos de la atribución de competencias entre órganos de la Administración tributaria.

4. 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 desde el momento en que estas últimas tengan conocimiento del mismo, a cuyo efecto aquella deberá efectuar la correspondiente comunicación según lo dispuesto en el artículo 2.3 de este reglamento.

CAPÍTULO III

Obligaciones relativas al número de identificación fiscal

Sección 1.ª Normas generales

Artículo 18. *Obligación de disponer de un número de identificación fiscal y forma de acreditación.*

1. Las personas físicas y jurídicas, así como los obligados tributarios a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

2. El número de identificación fiscal podrá acreditarse por su titular mediante la exhibición del documento expedido para su constancia por la Administración tributaria, del documento nacional de identidad o del documento oficial en que se asigne el número personal de identificación de extranjero.

3. El cumplimiento de lo dispuesto en los apartados anteriores no exime de la obligación de disponer de otros códigos o claves de identificación adicionales según lo que establezca la normativa propia de cada tributo.

Sección 2.ª Asignación del número de identificación fiscal a las personas físicas

Artículo 19. *El número de identificación fiscal de las personas físicas de nacionalidad española.*

1. Para las personas físicas de nacionalidad española, el número de identificación fiscal será el número de su documento nacional de identidad seguido del correspondiente código o carácter de verificación, constituido por una letra mayúscula que habrá de constar en el propio documento nacional de identidad, de acuerdo con sus disposiciones reguladoras.

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

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

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

Artículo 20. *El número de identificación fiscal de las personas físicas de nacionalidad extranjera.*

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

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

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

Artículo 21. *Normas sobre la asignación del número de identificación fiscal a personas físicas nacionales y extranjeras por la Administración tributaria.*

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

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

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

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

Sección 3.ª Asignación del número de identificación fiscal a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica

Artículo 22. *El número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.*

1. La Administración Tributaria asignará a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica un número de identificación fiscal que las identifique, y que será invariable cualesquiera que sean las modificaciones que experimenten aquellas, salvo que cambie su forma jurídica o nacionalidad.

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

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

b) Un número aleatorio.

c) Un carácter de control.

2. Cuando una persona jurídica o entidad no residente opere en territorio español mediante establecimientos permanentes que realicen actividades claramente diferenciadas y cuya gestión se lleve de modo separado, cada establecimiento permanente deberá solicitar un número de identificación fiscal distinto del asignado, en su caso, a la persona o entidad no residente.

3. Las distintas Administraciones públicas y los organismos o entidades con personalidad jurídica propia dependientes de cualquiera de aquellas, podrán disponer de un número de identificación fiscal para cada uno de los sectores de su actividad empresarial o profesional, así como para cada uno de sus departamentos, consejerías, dependencias u órganos superiores, con capacidad gestora propia.

4. Asimismo, podrán disponer de número de identificación fiscal cuando así lo soliciten:

a) Los centros docentes de titularidad pública.

b) Los centros sanitarios o asistenciales de titularidad pública.

c) Los órganos de gobierno y los centros sanitarios o asistenciales de la Cruz Roja Española.

d) Los registros públicos.

e) Los juzgados, tribunales y salas de los tribunales de justicia.

f) Los boletines oficiales cuando no tenga personalidad jurídica propia.

5. Las entidades eclesiásticas que tengan personalidad jurídica propia tendrán un número de identificación fiscal aunque estén integradas, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, en un sujeto pasivo cuyo ámbito sea una diócesis o una provincia religiosa.

Artículo 23. *Solicitud del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.*

1. Las personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que vayan a ser titulares de relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria deberán solicitar la asignación de un número de identificación fiscal.

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

2. Cuando se trate de personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica que vayan a realizar actividades empresariales o profesionales, deberán solicitar su número de identificación fiscal antes de la realización de cualquier entrega, prestación o adquisición de bienes o servicios, de la percepción de cobros o del abono de pagos, o de la contratación de personal laboral, efectuados para el desarrollo de su actividad. En todo caso, la solicitud se formulará dentro del mes siguiente a la fecha de su constitución o de su establecimiento en territorio español.

3. La solicitud se efectuará mediante la presentación de la oportuna declaración censal de alta regulada en el artículo 9, en la que se harán constar las circunstancias previstas en sus apartados 2 y 3 en la medida en que se produzcan o sean conocidas en el momento de la presentación de la declaración.

4. La solicitud de asignación del número de identificación fiscal en los supuestos recogidos en el artículo 22.3 y 4 deberá dirigirse al órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que se determine en sus normas de organización específica, por la entidad con personalidad jurídica propia interesada o por un departamento ministerial o consejería de una comunidad autónoma. En el escrito de solicitud se indicarán los sectores, órganos o centros para los que se solicita un número de identificación fiscal propio y las razones que motivan la petición.

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

Artículo 24. *Asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad.*

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria asignará el número de identificación fiscal en el plazo de 10 días.

La Administración tributaria podrá comprobar la veracidad de los datos comunicados por los interesados en sus solicitudes de número de identificación fiscal provisional o definitivo de acuerdo con lo previsto en el artículo 144.1 y 2. Cuando de la comprobación resultara que los datos no son veraces, la Administración tributaria, previa audiencia a los interesados por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, podrá denegar la asignación de dicho número.

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

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

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

3. Cuando se asigna un número de identificación fiscal provisional, la entidad quedará obligada a la aportación de la documentación pendiente necesaria para la asignación del número de identificación fiscal definitivo en el plazo de un mes desde la inscripción en el registro público correspondiente o desde el otorgamiento de las escrituras públicas o documentos fehacientes de su constitución y de los estatutos sociales o documentos

equivalentes de su constitución, cuando no fuera necesaria la inscripción de los mismos en el registro correspondiente.

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

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

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

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

5. La Administración tributaria podrá exigir una traducción al castellano o a otra lengua oficial en España de la documentación aportada para la asignación del número de identificación fiscal cuando aquella esté redactada en lengua no oficial.

6. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá suscribir convenios con los organismos, instituciones o personas que intervienen en el proceso de creación de entidades para facilitar la comunicación del número de identificación fiscal, provisional o definitivo, asignado. Cuando en virtud de lo dispuesto en un convenio, la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga conocimiento por medio de organismos, instituciones o personas de la información necesaria para asignar a una entidad el número de identificación fiscal, podrá exonerar a la entidad de presentar una declaración censal para solicitar la asignación de dicho número, sin perjuicio de la obligación que incumbe a la entidad de comunicar las modificaciones que se hayan producido respecto de la información que haya hecho constar en las declaraciones censales que haya presentado con anterioridad.

Sección 4.ª Especialidades del número de identificación fiscal de los empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Artículo 25. *Especialidades del número de identificación fiscal de los empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

1. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, para las personas o entidades que realicen operaciones intracomunitarias a las que se refiere el apartado 2, el número de identificación será el definido de acuerdo con lo establecido en este reglamento, al que se antepondrá el prefijo ES, conforme al estándar internacional código ISO-3166 alfa 2.

Dicho número se asignará cuando se solicite por el interesado la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios, en la forma prevista para la declaración de alta o modificación de datos censales. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá denegar la asignación de este número en los supuestos comprendidos en los artículo 24.1 y 146.1.b) de este reglamento. Si la Agencia Estatal de Administración Tributaria no hubiera resuelto en un plazo de tres meses, podrá considerarse denegada la asignación del número solicitado.

2. El número de identificación fiscal definido en el apartado anterior se asignará a las siguientes personas o entidades:

a) Los empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al citado impuesto, incluso si los bienes objeto de dichas adquisiciones intracomunitarias se utilizan en la realización de actividades empresariales o profesionales en el extranjero.

b) Los empresarios o profesionales que sean destinatarios de servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido respecto de los cuales sean sujetos pasivos.

c) Los empresarios o profesionales que presten servicios que, conforme a las reglas de localización, se entiendan realizados en el territorio de otro Estado miembro cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos

d) Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes que efectúen estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 13.1.º y 14 de la Ley reguladora del mismo.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 2 anterior, no se asignará el número de identificación específico a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a las siguientes personas o entidades:

a) Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no atribuyan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto o que realicen exclusivamente actividades a las que sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por dichas personas no estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la ley de dicho impuesto.

b) Las indicadas en la letra anterior y las que no actúen como empresarios o profesionales, cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos.

c) Las comprendidas en el artículo 5.uno.e) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, que realicen en dicho territorio exclusivamente operaciones por las cuales no sean sujetos pasivos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.uno, números 2.º, 3.º y 4.º de la ley reguladora de dicho impuesto.

e) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido que realicen en el mismo exclusivamente las adquisiciones intracomunitarias de bienes y entregas subsiguientes a las que se refiere el artículo 26.tres de la ley de dicho impuesto.

4. Las personas o entidades que entreguen bienes o efectúen prestaciones de servicios que se localicen en otros Estados miembros podrán solicitar a la Administración tributaria la confirmación del número de identificación fiscal atribuido por cualquier Estado miembro de la Comunidad Europea a los destinatarios de dichas operaciones.

5. Los empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes con destino a otros Estados miembros o que efectúen prestaciones de servicios que se localicen en otros Estados miembros, podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la confirmación del número de identificación fiscal atribuido por cualquiera de dichos Estados a los destinatarios de las citadas operaciones.

Sección 5.ª Utilización del número de identificación fiscal

Artículo 26. *Utilización del número de identificación fiscal ante la Administración tributaria.*

1. De acuerdo con lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los obligados tributarios deberán incluir su número de identificación fiscal en todas las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten ante la Administración tributaria. En caso de no disponer de dicho número deberán solicitar su asignación de acuerdo con lo previsto en los artículos 19, 20 y 23 de este reglamento.

La Administración tributaria podrá admitir la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que no conste el número de identificación fiscal.

Cuando el obligado tributario carezca de número de identificación fiscal, la tramitación quedará condicionada a la aportación del correspondiente número. Transcurridos 10 días desde la presentación sin que se haya acreditado la solicitud del número de identificación

fiscal se podrá tener por no presentada la autoliquidación, declaración, comunicación o escrito, previa resolución administrativa que así lo declare.

2. Los obligados tributarios deberán incluir el número de identificación fiscal de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten ante la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en este reglamento o en otras disposiciones.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, los obligados tributarios podrán exigir de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria que les comuniquen su número de identificación fiscal. Dichas personas o entidades deberán facilitarlo y, en su caso, acreditarlo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 de este reglamento.

Artículo 27. *Utilización del número de identificación fiscal en operaciones con trascendencia tributaria.*

1. De acuerdo con lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los obligados tributarios deberán incluir su número de identificación fiscal en todos los documentos de naturaleza o con trascendencia tributaria que expidan como consecuencia del desarrollo de su actividad, y deberán comunicarlo a otros obligados de acuerdo con lo previsto en este reglamento o en otras disposiciones. En caso de no disponer de dicho número deberán solicitar su asignación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 19, 20 y 23 de este reglamento.

Asimismo, los obligados tributarios deberán incluir en dichos documentos el número de identificación fiscal de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en este reglamento o en otras disposiciones.

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

a) Cuando se perciban o paguen rendimientos del trabajo, satisfechos desde establecimientos radicados en España, o del capital mobiliario, abonados en territorio español o procedentes de bienes o valores situados o anotados en dicho territorio. En estos casos, se deberá comunicar el número de identificación fiscal al pagador o perceptor de los referidos rendimientos.

Se entenderán, en particular, situados o anotados en territorio español aquellos valores o activos financieros cuyo depósito, gestión, administración o registro contable se hallen encomendados a una persona o entidad o a un establecimiento de la misma radicados en España.

b) Cuando se pretenda adquirir o transmitir valores representados por medio de títulos o anotaciones en cuenta y situados en España. En estos casos, las personas o entidades que pretendan la adquisición o transmisión deberán comunicar, al tiempo de dar la orden correspondiente, su número de identificación fiscal a la entidad emisora o intermediarios financieros respectivos, que no atenderán aquella hasta el cumplimiento de esta obligación, de acuerdo con el artículo 109 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Así mismo, el número de identificación fiscal del adquirente deberá figurar en las certificaciones acreditativas de la adquisición de activos financieros con rendimiento implícito.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las adquisiciones o transmisiones de valores que se realicen a través de las cuentas a las que se refiere el artículo 28.7 de este Reglamento.

c) Cuando se formalicen actos o contratos ante notario que tengan por objeto la declaración, constitución, adquisición, transmisión, modificación o extinción del dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles o cualquier otro acto o contrato con trascendencia tributaria. En estos casos, se deberá incluir en las escrituras o documentos el número de identificación fiscal de las personas o entidades que comparezcan y los de las personas en cuya representación actúen.

Cuando se incumpla esta obligación los notarios deberán presentar a la Administración tributaria la declaración informativa regulada en el artículo 51.

d) Cuando se contrate cualquier operación de seguro o financiera con entidades aseguradoras españolas o que operen en España en régimen de derecho de establecimiento o mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios. En estos casos, las personas o entidades que figuren como asegurados o perciban las correspondientes indemnizaciones o prestaciones deberán comunicar su número de identificación fiscal a la entidad aseguradora con quien operen. Dicho número deberá figurar en la póliza o documento que sirva para recoger estas operaciones.

Se exceptúan los contratos de seguro en el ramo de accidentes con una duración temporal no superior a tres meses.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá exceptuar otras operaciones con entidades aseguradoras de este deber de identificación, cuando constituyan contratos de seguro ajenos al ramo de vida y con duración temporal.

e) Cuando se realicen contribuciones o aportaciones a planes de pensiones o se perciban las correspondientes prestaciones. En estos casos, se deberá comunicar el número de identificación fiscal a las entidades gestoras de los fondos de pensiones a los que dichos planes se hallen adscritos o a los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española o, en su caso, a sus entidades gestoras, y deberá figurar aquel en los documentos en los que se formalicen las obligaciones de contribuir y el reconocimiento de prestaciones.

f) Cuando se realicen operaciones de suscripción, adquisición, reembolso o transmisión de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas o que se comercialicen en España conforme a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva. En estos casos, las personas o entidades que realicen estas operaciones deberán comunicar su número de identificación fiscal a las entidades gestoras españolas o que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios, o en su defecto, a las sociedades de inversión o entidades comercializadores. El número de identificación fiscal deberá figurar en los documentos relativos a dichas operaciones.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las operaciones que se realicen a través de las cuentas a las que se refiere el artículo 28.7 de este Reglamento.

3. A efectos de lo dispuesto en este artículo, los obligados tributarios podrán exigir de las personas o entidades con las que realicen operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria que les comuniquen su número de identificación fiscal. Dichas personas o entidades deberán facilitarlo y, en su caso, acreditarlo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.

Artículo 28. *Utilización del número de identificación fiscal en las operaciones con entidades de crédito.*

1. Las personas o entidades que realicen operaciones con entidades de crédito españolas o que operen en España mediante sucursal o en régimen de libre prestación de servicios, deberán comunicarles su número de identificación fiscal de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.

2. No será necesario comunicar el número de identificación fiscal a las entidades de crédito en las operaciones de cambio de moneda y compra de cheques de viaje por importe inferior a 3.000 euros, por quien acredite su condición de no residente en el momento de la realización de la operación.

3. Podrá constituirse un depósito o abrirse una cuenta en una entidad de crédito sin acreditar el número de identificación fiscal en el momento de la constitución. La comunicación del número de identificación fiscal deberá efectuarse en el plazo de 15 días, sin que pueda realizarse ningún movimiento hasta que se aporte.

La entidad de crédito podrá iniciar los cargos o abonos en las cuentas o depósitos afectados o cancelarlos desde el momento en que todos los titulares de aquellos faciliten su número de identificación fiscal.

En los supuestos previstos en el artículo 40 de este reglamento, las entidades de crédito deberán comunicar a la Administración tributaria la información a que se refiere dicho artículo.

4. A efectos de lo previsto en el apartado 3 de la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las entidades de crédito deberán dejar constancia de los datos a que se refiere dicho apartado en las matrices o duplicados de los cheques librados y en el reverso de los cheques abonados. En su defecto, deberán dejar constancia en los registros auxiliares, contables o de cualquier otro tipo, utilizados para controlar estas operaciones de forma que se permita su posterior comprobación.

Asimismo, las entidades de crédito deberán comunicar a la Administración tributaria la información a que se refiere el artículo 41 de este reglamento.

5. En las cuentas o depósitos a nombre de menores de edad o incapacitados, así como en los cheques en los que los tomadores o tenedores sean menores de edad o incapacitados, se consignará su número de identificación fiscal, así como el de las personas que tengan su representación legal.

6. En las cuentas o depósitos a nombre de varios titulares, autorizados o beneficiarios deberá constar el número de identificación fiscal de todos ellos.

7. Quedan exceptuadas del régimen de identificación previsto en este artículo las cuentas en euros y en divisas, sean cuentas de activo, de pasivo o de valores, a nombre de personas físicas o entidades que hayan acreditado la condición de no residentes en España. Esta excepción no se aplicará a las cuentas cuyos rendimientos se satisfagan a un establecimiento de su titular situado en España.

8. Cuando los tomadores o tenedores de los cheques, en los supuestos previstos en el apartado 3 de la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sean personas físicas o entidades que declaren ser no residentes en España, el número de identificación fiscal podrá sustituirse por el número de pasaporte o número de identidad válido en su país de origen.

9. La condición de no residente, a los exclusivos efectos previstos en los supuestos a que se refieren los apartados 2, 7 y 8 anteriores, podrá acreditarse ante la entidad que corresponda a través de un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales del país de residencia o bien mediante una declaración de residencia fiscal ajustada al modelo y condiciones que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

CAPÍTULO IV

Obligaciones relativas a los libros registros fiscales

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

1. Cuando la normativa tributaria lo prevea, los obligados tributarios deberán llevar y conservar de forma correcta los libros registro que se establezcan. Igualmente, dicha normativa determinará los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

Los libros registro deberán conservarse en el domicilio fiscal del obligado tributario, salvo lo dispuesto en la normativa tributaria.

2. Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán asentarse en los correspondientes registros en el plazo de tres meses a partir del momento de realización de la operación o de la recepción del documento justificativo o, en todo caso, antes de que finalice el plazo establecido para presentar la correspondiente declaración, autoliquidación o comunicación, salvo lo dispuesto en la normativa propia de cada tributo.

3. Los libros o registros contables, incluidos los de carácter informático o electrónico que, en cumplimiento de sus obligaciones contables, deban llevar los obligados tributarios, podrán ser utilizados como libros registro de carácter fiscal, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en este reglamento y en la normativa específica de los distintos tributos.

A estos efectos, el libro diario simplificado que lleven los sujetos incluidos en el ámbito de aplicación del régimen simplificado de contabilidad, se considerará como libro registro de carácter fiscal de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad, en aquellos casos en que sustituya a los libros registros exigidos por la normativa tributaria.

4. El Ministro de Economía y Hacienda podrá disponer adaptaciones o modificaciones de las obligaciones registrales de determinados sectores empresariales o profesionales.

CAPÍTULO V

Obligaciones de información

Sección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 30. *Obligaciones de información.*

1. El cumplimiento de las obligaciones de información establecidas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizará conforme lo dispuesto en la normativa que las establezca y en este capítulo.

2. Los obligados tributarios que realicen actividades económicas, así como aquellos que satisfagan rentas o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras, deberán suministrar información de carácter general en los términos que se establezca en la normativa específica, en la normativa sobre asistencia mutua y en este capítulo.

En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará los modelos de declaración que, a tal efecto, deberán de presentarse, el lugar y plazo de presentación y los supuestos y condiciones en que la obligación deberá cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

3. El cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento, de conformidad con lo establecido en este reglamento. Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria.

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

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

4. La solicitud de datos, informes, antecedentes y justificantes que se realice al obligado tributario en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos de que esté siendo objeto, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, no tendrá la consideración de requerimiento de información a efectos de lo previsto en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Sección 2.ª Obligaciones de presentar declaraciones informativas

Subsección 1.ª Obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas

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

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de dicha ley, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas.

A estos efectos, se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el artículo 5.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, tendrán esta consideración las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el artículo 5.uno de dicha ley, con excepción de lo dispuesto en su párrafo e).

Las entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de junio sobre la propiedad horizontal, así como, las entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el artículo 20.Tres de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluirán también en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúen al margen de las actividades empresariales o profesionales, incluso aunque no realicen actividades de esta naturaleza.

2. Las personas y entidades a que se refiere el artículo 94.1 y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incluirán también en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúen al margen de las actividades empresariales o profesionales, incluso aunque no realicen actividades de esta naturaleza.

Las entidades integradas en las distintas Administraciones públicas deberán incluir, además, en la declaración anual de operaciones con terceras personas las subvenciones, auxilios o ayudas que concedan con cargo a sus presupuestos generales o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dichas Administraciones públicas.

La Administración del Estado y sus organismos autónomos, las comunidades y ciudades autónomas y los organismos que dependen de estas y las entidades integradas en las demás Administraciones públicas territoriales, presentarán una declaración anual de operaciones con terceras personas respecto de cada uno de los sectores de su actividad con carácter empresarial o profesional que tenga asignado un número de identificación fiscal diferente o respecto de la totalidad de ellos.

Cuando las entidades integradas en las distintas Administraciones públicas presenten declaración anual de operaciones con terceras personas respecto de cada uno de los sectores de su actividad con carácter empresarial o profesional que tenga asignado un número de identificación fiscal diferente, incorporarán los datos exigidos en virtud de este apartado a una cualquiera de aquellas declaraciones.

Asimismo, las entidades a que se refiere el párrafo anterior distintas de la Administración del Estado y sus organismos autónomos, aun cuando no realicen actividades empresariales o profesionales, podrán presentar separadamente una declaración anual de operaciones con terceras personas por cada uno de sus departamentos, consejerías, dependencias u órganos especiales que tengan asignado un número de identificación fiscal diferente.

3. Además, de acuerdo con lo establecido en el artículo 93.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro, por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, de autor u otros, estarán obligados a incluir estos rendimientos en la declaración anual de operaciones con terceras personas.

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

No estarán obligados a presentar la declaración anual:

a) Quienes realicen en España actividades empresariales o profesionales sin tener en territorio español la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal o, en el caso de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, sin tener presencia en territorio español.

b) Las personas físicas y entidades en atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por las actividades que tributen en dicho impuesto por el método de estimación objetiva y, simultáneamente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido por los regímenes especiales simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, salvo por las operaciones por las que emitan factura.

No obstante lo anterior, los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido incluirán en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones de bienes y servicios que realicen que deban ser objeto de anotación en el libro registro de facturas recibidas del artículo 40.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

c) Los obligados tributarios que no hayan realizado operaciones que en su conjunto, respecto de otra persona o entidad, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente o de 300,51 euros durante el mismo periodo, cuando, en este último supuesto, realicen la función de cobro por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial o de autor u otros por cuenta de de sus socios, asociados o colegiados.

d) Los obligados tributarios que hayan realizado exclusivamente operaciones no sometidas al deber de declaración, según lo dispuesto en el artículo 33.

e) Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como los obligados tributarios a que se refiere el artículo 49.5 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto.

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

1. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31.1 de este reglamento deberán relacionar en la declaración anual todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente.

La información sobre las operaciones a las que se refiere el párrafo anterior se suministrará desglosada trimestralmente. A tales efectos, se computarán de forma separada las entregas y las adquisiciones de bienes y servicios.

A efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, tendrán la consideración de operaciones tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios como las adquisiciones de los mismos. En ambos casos, se incluirán las operaciones típicas y habituales, las ocasionales, las operaciones inmobiliarias y las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables que puedan otorgar o recibir.

Con las excepciones que se señalan en el apartado siguiente, en la declaración anual se incluirán las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes y servicios sujetas y no exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las no sujetas o exentas de dicho impuesto.

Las entidades aseguradoras incluirán en su declaración anual las operaciones de seguro. A estos efectos, se atenderá al importe de las primas o contraprestaciones percibidas y a las indemnizaciones o prestaciones satisfechas y no será de aplicación a estas operaciones, en ningún caso, lo dispuesto en el párrafo a) del apartado siguiente.

Los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el

Valor Añadido, así como, los sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, deberán incluir en su declaración anual, los importes devengados durante el año natural, conforme a la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido; dichas operaciones deberán incluirse también en la declaración anual por los importes devengados durante el año natural de acuerdo con lo establecido en el artículo 163 terdecies de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como excepción a lo dispuesto en el segundo párrafo de este apartado, los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y, las entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de junio sobre la propiedad horizontal, suministrarán toda la información que vengan obligados a relacionar en su declaración anual, sobre una base de cómputo anual. Asimismo, los sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el régimen especial del criterio de caja, deberán suministrar la información relativa a las mismas a que se refiere el párrafo anterior sobre una base de cómputo anual.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, quedan excluidas del deber de declaración las siguientes operaciones:

a) Aquellas que hayan supuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que los obligados tributarios no debieron expedir y entregar factura, así como aquellas en las que no debieron consignar los datos de identificación del destinatario o no debieron firmar el recibo emitido por el adquirente en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Aquellas operaciones realizadas al margen de la actividad empresarial o profesional del obligado tributario.

c) Las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios efectuadas a título gratuito no sujetas o exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Los arrendamientos de bienes exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido realizados por personas físicas o entidades sin personalidad jurídica al margen de cualquier otra actividad empresarial o profesional.

e) Las adquisiciones de efectos timbrados o estancados y signos de franqueo postal, excepto los que tengan la consideración de objetos de colección, según la definición que se contiene en el artículo 136.uno.3.º a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

f) Las operaciones realizadas por las entidades o establecimientos de carácter social a que se refiere el artículo 20.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que correspondan al sector de su actividad, cuyas entregas de bienes y prestaciones de servicios estén exentos de dicho impuesto, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 1 del artículo 31 de este reglamento.

g) Las importaciones y exportaciones de mercancías, así como las operaciones realizadas directamente desde o para un establecimiento permanente del obligado tributario situado fuera del territorio español, salvo que aquel tenga su sede en España y la persona o entidad con quien se realice la operación actúe desde un establecimiento situado en territorio español.

h) Las entregas y adquisiciones de bienes que supongan envíos entre el territorio peninsular español o las islas Baleares y las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

i) En general, todas aquellas operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria estatal y que como consecuencia de ello hayan sido incluidas en declaraciones específicas diferentes a la regulada en esta subsección y cuyo contenido sea coincidente.

3. Los obligados tributarios a que se refiere del 31.2 de este Reglamento deberán incluir, además, en la declaración anual de operaciones, a todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, a quienes hayan efectuado adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional, que en su conjunto, para cada una de aquéllas, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente, con las siguientes excepciones:

a) Las importaciones de mercancías.

b) Las adquisiciones de bienes que supongan envíos entre el territorio peninsular español o las islas Baleares y las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

c) Las establecidas en el párrafo e) y en el párrafo i) del apartado 2 de este artículo.

Asimismo, las entidades integradas en las distintas Administraciones Públicas a que se refiere el apartado 2 del artículo 3 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, deberán relacionar en dicha declaración a todas aquellas personas o entidades a quienes hayan satisfecho subvenciones, auxilios o ayudas, cualquiera que sea su importe, sin perjuicio de la aplicación en este supuesto de la excepción prevista en el párrafo i) del apartado anterior.

4. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31.3 de este Reglamento deberán incluir en la declaración anual de operaciones con terceras personas, los pagos a que se refiere dicho precepto, siempre y cuando el total de la cantidad satisfecha a cada persona imputada haya superado la cifra de 300,51 euros.

5. La obligación de declarar a que se refiere el artículo 31.1 de este Reglamento, respecto de las entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal, no incluirá las siguientes operaciones:

Las de suministro de energía eléctrica y combustibles de cualquier tipo con destino a su uso y consumo comunitario.

Las de suministro de agua con destino a su uso y consumo comunitario.

Las derivadas de seguros que tengan por objeto el aseguramiento de bienes y derechos relacionados con zonas y elementos comunes.

6. La obligación de declarar a que se refiere el artículo 31.1 de este Reglamento, respecto de las entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el artículo 20.Tres de la Ley 37/1992, no incluirá las siguientes operaciones:

Las de suministro de agua, energía eléctrica y combustibles.

Las derivadas de seguros.

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

1. En la declaración anual de operaciones con terceras personas se consignarán los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, así como el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del declarante.

b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, así como el número de identificación fiscal de cada una de las personas o entidades incluidas en la declaración, o en su caso, el numero de identificación fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido atribuido al empresario o profesional con el que se efectúe la operación por el Estado miembro de establecimiento.

c) El importe total, expresado en euros, de las operaciones realizadas con cada persona o entidad durante el año natural al que la declaración se refiera.

d) En particular, se harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, los arrendamientos de locales de negocios, sin perjuicio de su consideración unitaria a efectos de lo dispuesto en el artículo 33.1 de este Reglamento. En estos casos, el arrendador consignará el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal de los arrendatarios, así como las referencias catastrales y los datos necesarios para la localización de los inmuebles arrendados.

e) Las entidades aseguradoras deberán consignar, separadamente de otras operaciones, las de seguros. A estos efectos, consignarán el importe de las primas o contraprestaciones percibidas y las indemnizaciones o prestaciones satisfechas en el ejercicio de su actividad aseguradora. Dicha identificación separada se entiende sin perjuicio de su inclusión en el importe total de las operaciones realizadas con cada persona o entidad, a efectos de lo dispuesto en el artículo 33.1 de este Reglamento.

f) Las agencias de viajes consignarán separadamente aquellas prestaciones de servicios en cuya contratación intervengan como mediadoras en nombre y por cuenta ajena que cumplan con los requisitos a que se refiere la disposición adicional cuarta del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Asimismo, harán constar separadamente los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a los servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes que la agencia de viajes preste al destinatario de dichos servicios de transporte, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 de la citada disposición adicional cuarta.

g) Deberán declararse separadamente los cobros por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados efectuados por sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen las de cobro según lo dispuesto en el artículo 31.3 de este Reglamento.

h) Se harán constar los importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico de cada una de las personas o entidades relacionadas en la declaración.

i) Se harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, las cantidades que se perciban en contraprestación por transmisiones de inmuebles, efectuadas o que se deban efectuar, que constituyan entregas sujetas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

j) Se harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas operaciones deberán consignarse atendiendo a los siguientes criterios:

En el momento en que se hubieran devengado conforme a la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial.

En el momento en que se produzca el devengo total o parcial de las mismas de conformidad con los criterios contenidos en el artículo 163 terdecies de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido por los importes correspondientes.

k) Se harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, las operaciones en las que el sujeto pasivo sea el destinatario de acuerdo con lo establecido en el artículo 84.Uno.2.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

l) Se harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, las operaciones que hayan resultado exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por referirse a bienes vinculados o destinados a vincularse al régimen de depósito distinto de los aduaneros definido en el apartado quinto del Anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. En la determinación del importe total de las operaciones realizadas con cada persona o entidad, se observarán los siguientes criterios:

a) Tratándose de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, se declarará el importe total de las contraprestaciones, incluidas las cuotas y recargos repercutidos o soportados por dicho impuesto.

b) Tratándose de operaciones que hayan generado el derecho para el transmitente del bien o prestador del servicio a percibir una compensación, según el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, se declarará el importe de las contraprestaciones totales y se añadirán las compensaciones percibidas o satisfechas.

En el caso de operaciones a las que se refiere el párrafo segundo del artículo 84.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se declarará el importe total de las contraprestaciones.

c) A efectos de lo dispuesto en esta subsección, se entenderá por importe total de la contraprestación el que resulte de aplicar las normas de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido contenidas en los artículos 78, 79 y 80 de la Ley

37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso respecto de aquellas operaciones no sujetas o exentas del mismo que deban incluirse en la declaración anual de operaciones con terceras personas, todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

3. En las operaciones de mediación y en las de agencia o comisión en las que el agente o comisionista actúe en nombre ajeno, deberá declararse el importe total individualizado de las contraprestaciones correspondientes a estas prestaciones de servicios, incluidas las cuotas repercutidas o soportadas en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si el agente o comisionista actuase en nombre propio, se entenderá que ha recibido y entregado o prestado por sí mismo los correspondientes bienes o servicios y deberá declarar el importe total de las correspondientes contraprestaciones, cuotas y recargos.

4. De acuerdo con lo establecido en el apartado 2.c) de este artículo, el importe total de las operaciones se declarará neto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones concedidos y de las operaciones que queden sin efecto en el mismo año natural. Asimismo, se tendrán en cuenta las alteraciones del precio que se hayan producido en el mismo periodo.

En el supuesto de insolvencias que, según lo dispuesto en el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, hayan dado lugar a modificaciones en la base imponible de dicho impuesto en el año natural al que se refiera la declaración regulada en esta subsección, el importe total de las operaciones a declarar tendrá en cuenta dichas modificaciones.

Artículo 35. *Criterios de imputación temporal.*

1. Las operaciones que deben incluirse en la declaración anual son las realizadas por el obligado tributario en el año natural al que se refiere la declaración.

A estos efectos, las operaciones se entenderán producidas en el período en el que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se debe realizar la anotación registral de la factura o documento contable que sirva de justificante de las mismas.

No obstante, las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el párrafo tercero de la letra j) del apartado 1 del artículo anterior, se consignarán en el año natural correspondiente al momento del devengo total o parcial de las mismas, de conformidad con los criterios contenidos en el artículo 163 terdecies de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido por los importes correspondientes.

2. En todos los casos previstos en el artículo 34.4, cuando estos tengan lugar en un año natural diferente a aquel al que corresponda la declaración anual de operaciones con terceras personas en la que debió incluirse la operación, deberán ser consignados en la declaración del año natural en que se hayan producido dichas circunstancias modificativas. A estos efectos, el importe total de las operaciones realizadas con la misma persona o entidad se declarará teniendo en cuenta dichas modificaciones.

Asimismo, en todos los casos previstos en el artículo 34.4, cuando éstos tengan lugar en un trimestre natural diferente a aquel en el que deba incluirse la operación, deberán ser consignados en el apartado correspondiente al trimestre natural en que se hayan producido dichas circunstancias modificativas.

3. Los anticipos de clientes y a proveedores y otros acreedores constituyen operaciones que deben incluirse en la declaración anual. Cuando posteriormente se efectúe la operación, se declarará el importe total de la misma, minorado en el importe del anticipo anteriormente declarado, siempre que el resultado de esta minoración supere, junto con el resto de operaciones realizadas con la misma persona o entidad, el límite cuantitativo establecido en el artículo 33.1.

4. Las subvenciones, auxilios o ayudas que concedan los obligados tributarios a que se refiere el párrafo segundo del artículo 31.2, se entenderán satisfechos el día en que se expida la correspondiente orden de pago. De no existir orden de pago se entenderán satisfechas cuando se efectúe el pago.

5. Cuando las cantidades percibidas en metálico previstas en el artículo 34.1.h) no puedan incluirse en la declaración del año natural en el que se realizan las operaciones por percibirse con posterioridad a su presentación o por no haber alcanzado en ese momento un importe superior a 6.000 euros, los obligados tributarios deberán incluirlas separadamente en la declaración correspondiente al año natural posterior en el que se hubiese efectuado el cobro o se hubiese alcanzado el importe señalado anteriormente.

Subsección 2.ª Obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro

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

(Suprimido)

Subsección 3.ª Obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros

Artículo 37. *Obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras.*

1. Las entidades de crédito y las demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, vendrán obligadas a presentar una declaración informativa mensual referente a la totalidad de las cuentas abiertas en dichas entidades o puestas por ellas a disposición de terceros en establecimientos situados dentro o fuera del territorio español.

Las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico vendrán también obligadas a presentar una declaración informativa mensual en relación con las cuentas que gestionen.

Cuando se trate de cuentas abiertas en establecimientos situados fuera del territorio español no existirá obligación de suministrar información sobre personas o entidades no residentes sin establecimiento permanente en territorio español.

Las sucursales en territorio español de las entidades anteriormente mencionadas de otros Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países también vendrán obligadas a presentar una declaración informativa mensual referente a la totalidad de las cuentas abiertas en dichas sucursales o puestas por ellas a disposición de terceros.

Las entidades anteriormente mencionadas de otros Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países que, según la normativa reguladora, operen en España en régimen de libre prestación de servicios vendrán obligadas a suministrar información con periodicidad mensual de las cuentas abiertas en dichas entidades a personas o entidades residentes en territorio español y a favor de establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades no residentes en España.

2. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá:

a) La identificación completa de las cuentas.

b) Los datos identificativos de las personas o entidades que sean sus titulares, incluyendo los titulares reales a que se refiere el artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, así como los representantes, autorizados, beneficiarios o cualesquiera otras personas con poderes de disposición.

Los datos identificativos comprenderán nombre y apellidos o razón social, número de identificación fiscal, país de residencia, y fecha de nacimiento para personas físicas. En defecto de número de identificación fiscal, se suministrará el número de pasaporte o número de identidad válido en su país de origen y el país emisor de la documentación identificativa.

c) Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.

d) Los importes totales de los cargos y abonos del ejercicio.

Asimismo, deberá facilitarse cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información que establezca la orden ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

El modelo de declaración se presentará por vía electrónica.

No obstante lo anterior, la información relativa a los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y al saldo medio del último trimestre del año, así como a los totales de cargos y abonos en las cuentas correspondientes, se suministrará únicamente en la declaración correspondiente al último periodo mensual de cada año.

La información a suministrar se referirá a todo tipo de cuentas, bancarias y no bancarias, cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito, cuentas de pago y cualesquiera otras cuentas con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución, retención o ingreso a cuenta.

El nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de las personas o entidades titulares, autorizadas o beneficiarias se referirán a las que lo hayan sido en algún momento del periodo mensual al que se refiere la declaración.

Téngase en cuenta que esta actualización, establecida por el art. 2.1 del Real Decreto 253/2025, de 1 de abril, Ref. BOE-A-2025-6599, entra en vigor el 1 de enero de 2026 y será de aplicación, por primera vez, en relación con las declaraciones informativas correspondientes a 2026 que deban presentarse a partir de dicha fecha, en la forma establecida por la disposición final única del citado Real Decreto.

Redacción anterior:

"**Artículo 37. Obligación de informar acerca de cuentas en entidades de crédito.**

1. Las entidades de crédito y las demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, vendrán obligadas a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las cuentas abiertas en dichas entidades o puestas por ellas a disposición de terceros en establecimientos situados dentro o fuera del territorio español.

Cuando se trate de cuentas abiertas en establecimientos situados fuera del territorio español no existirá obligación de suministrar información sobre personas o entidades no residentes sin establecimiento permanente en territorio español.

2. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá la identificación completa de las cuentas y el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de las personas o entidades titulares, autorizadas o beneficiarias de dichas cuentas, los saldos de las mismas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información que establezca la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

La información a suministrar se referirá a cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución, retención o ingreso a cuenta.

El nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de las personas o entidades titulares, autorizadas o beneficiarias se referirán a las que lo hayan sido en algún momento del año al que se refiere la declaración."

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

1. Conforme a lo dispuesto en los artículos 1.2 y 29.bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 30.2 de este reglamento, las instituciones financieras vendrán obligadas a presentar una declaración informativa sobre cuentas financieras abiertas en aquellas cuando concurran las circunstancias especificadas en la normativa sobre asistencia mutua que, en cada caso, resulte de aplicación.

2. Respecto de las cuentas a que se refiere el párrafo anterior, y en atención a la normativa sobre asistencia mutua, las instituciones financieras deberán identificar la residencia o en su caso nacionalidad de las personas que, en los términos establecidos en dicha normativa, ostenten la titularidad o el control de las mismas. Dicha identificación se realizará conforme a las normas de diligencia debida que se determinarán mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

3. La información a suministrar comprenderá la que se derive de la normativa sobre asistencia mutua y, en todo caso, la identificación completa de las cuentas y el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y, en su caso, número de identificación fiscal o análogo, de las personas citadas en el párrafo anterior.

4. Cuando en la norma sobre asistencia mutua que resulte de aplicación se prevea la posibilidad de aplicación de otra distinta por resultar ésta última más favorable, la declaración de concurrencia de esta circunstancia deberá realizarse mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas que deberá ser objeto de publicación en el «Boletín Oficial del Estado» previamente al momento en que haya de cumplirse con la obligación de información a que se refiere este artículo.

5. Mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

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

1. Las entidades de crédito y demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, vendrán obligadas a presentar las siguientes declaraciones informativas anuales:

a) Declaración de los saldos por importe superior a 6.000 euros, existentes a 31 de diciembre, de los créditos y préstamos por ellas concedidos en la que se incluirá el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del acreditado o prestatario.

b) Declaración de las imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento, que se realicen en moneda metálica o billetes de banco cuando su importe sea superior a 3.000 euros, cualquiera que sea el medio físico o electrónico utilizado, ya estén denominados en euros o en cualquier otra moneda.

No se incluirán en esta declaración informativa aquellas operaciones que deban ser objeto de comunicación a la Administración tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 41.

La declaración contendrá el importe en euros de cada operación, su carácter de imposición, disposición o cobro, su fecha, la identificación de quien la realiza y el número de cuenta en la que se efectúan los correspondientes cargos o abonos, retiradas o ingresos de efectivo, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información que establezca la orden ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

Las sucursales en territorio español de las entidades a las que se refiere este apartado de otros Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, vendrán obligadas a presentar las declaraciones informativas contempladas en las letras a) y b) en los términos establecidos en los párrafos anteriores.

Las entidades mencionadas anteriormente de otros Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, que, según la normativa reguladora, operen en España en régimen de libre prestación de servicios vendrán obligadas a presentar las declaraciones informativas contempladas en las letras a) y b) cuando el prestatario, o quien realice la operación, sean personas o entidades residentes en territorio español o establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades no residentes en España.

El modelo de declaración se presentará por vía electrónica.

2. Las entidades de dinero electrónico y las entidades de pago vendrán asimismo obligadas a presentar la declaración informativa contemplada en la letra b) del apartado anterior en relación con las citadas operaciones realizadas en las cuentas que gestionen.

La misma obligación recaerá sobre las sucursales en territorio español de las entidades a las que se refiere este apartado de otros Estados miembros de la Unión Europea, así como sobre las mismas entidades de otros Estados miembros de la Unión Europea que, según la normativa reguladora, operen en España en régimen de libre prestación de servicios, en este último caso respecto de las operaciones realizadas por personas o entidades residentes en territorio español o establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades no residentes en España.

Téngase en cuenta que esta actualización, establecida por el art. 2.2 del Real Decreto 253/2025, de 1 de abril, Ref. BOE-A-2025-6599, entra en vigor el 1 de enero de 2026 y será de aplicación, por primera vez, en relación con las declaraciones informativas correspondientes a 2026 que deban presentarse a partir de dicha fecha, en la forma establecida por la disposición final única del citado Real Decreto.

Redacción anterior:

"Las entidades de crédito y demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio, vendrán obligadas a presentar las siguientes declaraciones informativas anuales:

a) Declaración de los saldos por importe superior a 6.000 euros, existentes a 31 de diciembre, de los créditos y préstamos por ellas concedidos en la que se incluirá el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del acreditado o prestatario.

b) Declaración de las imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento, que se realicen en moneda metálica o billetes de banco cuando su importe sea superior a 3.000 euros, cualquiera que sea el medio físico o electrónico utilizado, ya estén denominados en euros o en cualquier otra moneda.

No se incluirán en esta declaración informativa aquellas operaciones que deban ser objeto de comunicación a la Administración tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 41.

La declaración contendrá el importe en euros de cada operación, su carácter de imposición, disposición o cobro, su fecha, la identificación de quien la realiza y el número de cuenta en la que se efectúan los correspondientes cargos o abonos, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información que establezca la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente."

Artículo 38 bis. *Obligación de informar acerca de los cobros efectuados mediante cualquier tipo de tarjetas y mediante pagos asociados a números de teléfono móvil.*

1. Vendrán obligadas a presentar una declaración informativa mensual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de cualquier tipo de tarjetas, así como asociados a números de teléfono móvil:

a) Las entidades bancarias o de crédito y demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, presten el servicio de gestión de cobros a través de tarjetas, con soporte físico o virtual, que ofrezcan funciones de efectivo, débito, débito diferido, crédito y dinero electrónico, en cualquier moneda, así como a través de pagos asociados a un número de teléfono móvil, a empresarios y profesionales establecidos en España.

b) Las entidades de dinero electrónico, las entidades de pago y demás entidades que faciliten la instalación de terminales de venta y la ejecución de operaciones de cobro por empresarios y profesionales establecidos en España.

Vendrán obligadas también a presentar esta declaración informativa las sucursales en territorio español de las entidades señaladas en las letras a) y b) de otros Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, así como las mismas entidades que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, por los servicios de gestión de cobro y de instalación de terminales de venta a empresarios y profesionales establecidos en España.

2. La declaración contendrá:

a) La identificación completa de los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de cualquier tipo de tarjetas o de pagos asociados a un número de teléfono móvil.

b) Número de comercio con el que éstos operan en el sistema.

c) Los terminales de venta, con independencia de que se encuentren o no en territorio español.

d) El importe mensual facturado, distinguiendo entre los cobros con tarjetas y con pagos asociados a un número de teléfono móvil.

e) La identificación de las cuentas bancarias o de pago a través de las que se efectúen los cobros, o cualquier otro destino de dichos cobros.

Asimismo, deberá facilitarse cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información que establezca la orden ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

El modelo de declaración se presentará por vía electrónica.

Téngase en cuenta que esta actualización, establecida por el art. 2.3 del Real Decreto 253/2025, de 1 de abril, Ref. BOE-A-2025-6599, entra en vigor el 1 de enero de 2026 y será de aplicación, por primera vez, en relación con las declaraciones informativas correspondientes a 2026 que deban presentarse a partir de dicha fecha, en la forma establecida por la disposición final única del citado Real Decreto.

Redacción anterior:

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

Las entidades bancarias o de crédito y demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, presten el servicio de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito a empresarios y profesionales establecidos en España vendrán obligadas a presentar una declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos a este sistema cuando el importe neto anual de los mencionados cobros exceda de 3.000 euros.

La declaración contendrá la identificación completa de los empresarios o profesionales, el número de comercio con el que éstos operan en el sistema, el importe anual facturado, la identificación de las cuentas a través de las que se efectúen los cobros, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información que establezca la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente."

Artículo 38 ter. *Obligación de informar acerca de las operaciones realizadas con todo tipo de tarjetas.*

1. Vendrán obligadas a presentar una declaración informativa anual acerca de las operaciones realizadas con todo tipo de tarjetas, con soporte físico o virtual, que ofrezcan funciones de efectivo, débito, débito diferido, crédito y dinero electrónico, en cualquier moneda:

a) Las entidades de crédito y demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio.

b) Las entidades de pago, las entidades de dinero electrónico y, en general, cualquier otra entidad emisora de las tarjetas anteriormente referenciadas.

Vendrán obligadas también a presentar esta declaración informativa las sucursales en territorio español de las entidades de otros Estados miembros de la Unión Europea o de terceros países, así como estas mismas entidades que, según la normativa reguladora, operen en España en régimen de libre prestación de servicios, en este último caso en cuanto emitan tarjetas a personas o entidades residentes en España, así como a favor de establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades no residentes.

2. Quedan excluidas de la presente obligación informativa las tarjetas cuyo importe total de cargos y cuyo importe total de abonos registrados en el ejercicio hayan sido inferiores a 25.000 euros.

3. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá los siguientes datos:

a) Número de contrato formalizado por la entidad para la emisión de tarjetas.

b) Datos identificativos de los titulares del contrato, que comprenderá nombre y apellidos o razón social, número de identificación fiscal, país de residencia, y fecha de nacimiento para personas físicas. En defecto de número de identificación fiscal, se suministrará el número de pasaporte o número de identidad válido en su país de origen y el país emisor de la documentación identificativa.

c) Número de tarjeta (PAN) asociada al contrato.

d) Tipo de tarjeta.

e) Datos identificativos señalados en el apartado b) del titular de la tarjeta, así como de las personas autorizadas a su uso en calidad de autorizado, beneficiario u otros.

f) Número de abonos y su importe total, registrados en la tarjeta en el año, con indicación del número de recargas en efectivo y su importe total, efectuadas en la tarjeta en el año.

g) Número de cargos y su importe total, registrados en la tarjeta en el año, con indicación del número de operaciones de gasto efectuadas con la tarjeta y su importe total, derivadas de los pagos realizados en establecimientos en el año y del número de retiradas de efectivo y su importe total, efectuadas con la tarjeta en el año.

h) Identificación de la cuenta, en su caso, a la que se vincula la operativa de la tarjeta, mediante su Código Internacional de Cuenta Bancaria (IBAN) o, en su defecto, mediante el correspondiente código de cuenta del cliente.

Asimismo, deberá facilitarse cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información que establezca la orden ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

El modelo de declaración se presentará por vía electrónica.

Téngase en cuenta que este artículo, añadido por el art. 2.4 del Real Decreto 253/2025, de 1 de abril, Ref. BOE-A-2025-6599, entra en vigor el 1 de enero de 2026 y será de aplicación, por primera vez, en relación con las declaraciones informativas correspondientes a 2026 que deban presentarse a partir de dicha fecha, en la forma establecida por la disposición final única del citado Real Decreto.

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

1. Las entidades que sean depositarias de valores mobiliarios deberán suministrar a la Administración tributaria, mediante la presentación de una declaración anual, la siguiente información respecto de los valores en ellas depositados:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de las personas o entidades titulares, a 31 de diciembre de cada año, de acciones y participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas, negociadas en mercados organizados. Asimismo, se informará sobre el número y clase de acciones y participaciones de las que sean titulares, de su valor nominal, así como de su valor conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de las personas o entidades titulares, a 31 de diciembre de cada año, de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios negociados en mercados organizados. Asimismo, se informará sobre el número y clase de valores de los que sean titulares, así como de su valor, conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

2. Las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, las entidades comercializadoras en España y los representantes de las entidades gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, deberán suministrar a la Administración tributaria, mediante la presentación de una declaración anual, el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de las personas o entidades titulares, a 31 de diciembre, de acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de las correspondientes instituciones de inversión colectiva. Asimismo, se

informará sobre el número y clase de acciones y participaciones de las que sean titulares y, en su caso, compartimiento al que pertenezcan, así como de su valor liquidativo a 31 de diciembre. Asimismo, en el caso de comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de instituciones de inversión españolas, la obligación de suministro de información corresponderá a la entidad comercializadora extranjera que figure como titular, por cuenta de terceros no residentes, de tales acciones o participaciones, de acuerdo con lo establecido en el párrafo c) del apartado 3 de la disposición adicional única del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a la gestora o sociedad de inversión ante la Administración tributaria, de conformidad con lo dispuesto en la citada disposición adicional única.

En el caso de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, admitidas a negociación en un mercado secundario o sistema organizado de negociación de valores, la obligación de suministro de la información a que se refiere el párrafo anterior corresponderá a la entidad que sea depositaria de dichas acciones o participaciones.

3. Las entidades aseguradoras, incluidas las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, así como las entidades financieras, deberán presentar una declaración anual comprensiva de la siguiente información:

a) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal de los tomadores de un seguro de vida a 31 de diciembre, con indicación de su valor de rescate a dicha fecha, o en su caso, con indicación del valor de la provisión matemática a 31 de diciembre, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno del artículo 17 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

b) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal de las personas que sean beneficiarias a 31 de diciembre de una renta temporal o vitalicia, como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, con indicación de su valor de capitalización a dicha fecha, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 17 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

En caso de percepción de rentas temporales o vitalicias que deriven de un seguro de vida, se informará del nombre y apellidos y número de identificación fiscal del perceptor de la renta a 31 de diciembre, salvo que el tomador del seguro sea persona distinta del perceptor de la renta y conserve el derecho de rescate, en cuyo caso se informará del nombre y apellidos y número de identificación fiscal del tomador en la citada fecha.

En los supuestos previstos en el párrafo anterior, se indicará el valor de rescate a 31 diciembre o, en su caso, el valor de la provisión matemática en la citada fecha de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

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

1. Las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, ya se preste dicho servicio con carácter principal o en conexión con otra actividad, vendrán obligadas a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las monedas virtuales que mantengan custodiadas, en los términos que establezca la orden ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

2. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio y número de identificación fiscal de las personas o entidades a quienes correspondan en algún momento del año las monedas virtuales, ya sea como titulares, autorizados o beneficiarios, y los saldos a 31 de diciembre.

La información relativa a los saldos incluirá, para cada moneda virtual, el tipo de moneda virtual, el número de unidades de moneda virtual a 31 de diciembre y su valoración en euros.

Para efectuar la valoración en euros, los sujetos obligados tomarán la cotización a 31 de diciembre que ofrezcan las principales plataformas de negociación o sitios web de

seguimiento de precios o, en su defecto, proporcionarán una estimación razonable del valor de mercado en euros de la moneda virtual a 31 de diciembre. A este respecto, se indicará la cotización o valor utilizado para efectuar tal valoración.

Asimismo, se deberá informar de los saldos a 31 de diciembre de moneda fiduciaria que, en su caso, mantengan por cuenta de terceros, respecto de los que proporcionarán los mismos datos identificativos de su titular, autorizado o beneficiario a que se refiere el primer párrafo de este apartado, así como su valoración en euros cuando la moneda sea distinta del euro.

3. En el caso de que con anterioridad a 31 de diciembre las personas o entidades a las que se refiere el apartado 1 de este artículo hubieran dejado de mantener custodiadas las monedas virtuales que correspondan a las personas o entidades a las que se refiere el apartado 2 de este artículo, la información a suministrar se referirá a la fecha en la que se hubiera producido tal circunstancia.

4. A los efectos de este artículo, los conceptos de moneda virtual y de moneda fiduciaria se entenderán según lo dispuesto en el artículo 1, apartados 5 y 6, respectivamente, de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

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

1. Las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y moneda fiduciaria o entre diferentes monedas virtuales, intermedien de cualquier forma en la realización de dichas operaciones o proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, vendrán obligadas a presentar una declaración informativa anual referente a las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia de monedas virtuales, sea cual sea la contraprestación pactada, en su caso, así como los cobros y pagos realizados en dichas monedas, en las que intervengan o medien, en los términos que establezca la orden ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

No se entenderán incluidas en el párrafo anterior las personas o entidades cuya actividad se limite al asesoramiento sobre monedas virtuales, a la mera puesta en contacto de las partes interesadas en efectuar operaciones con monedas virtuales o a la simple atención de órdenes de cobro y pago en moneda fiduciaria de las personas o entidades que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y moneda fiduciaria o entre diferentes monedas virtuales o servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, o de sus clientes.

2. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio y número de identificación fiscal de los sujetos que efectúen las operaciones señaladas en el apartado anterior.

Respecto de cada operación, la información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá el tipo de operación, la fecha de la operación, el tipo y el número de unidades de moneda virtual adquirida, transmitida, permutada o transferida, el valor en euros por el que se efectúa la operación y, en su caso, las comisiones y gastos asociados a la operación y que vaya a percibir el sujeto obligado a proporcionar la información.

En el caso de que exista contraprestación y el sujeto obligado a proporcionar la información sea quien la satisfaga o perciba, intermedie en su percepción o entrega o tenga conocimiento de ella, se informará asimismo de si ésta consiste en moneda fiduciaria, en otra moneda o activo virtual, en bienes o servicios o en una combinación de las anteriores.

Cuando la operación no lleve aparejada contraprestación en moneda fiduciaria en su totalidad, y, por tanto, resulte necesario efectuar la valoración de la operación en euros, los sujetos obligados tomarán la cotización que ofrezcan las principales plataformas de negociación o sitios web de seguimiento de precios en la fecha en la que se haya efectuado la operación o, en su defecto, proporcionarán una estimación razonable del valor de mercado en euros de la moneda virtual en la fecha en la que se haya efectuado la operación. A este respecto, se indicará la cotización o valor utilizado para efectuar tal valoración.

3. Las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales, vendrán también obligadas a presentar esta declaración informativa anual con la información prevista en el apartado anterior referente a las entregas de nuevas monedas virtuales que efectúen a cambio de otras monedas virtuales o de moneda fiduciaria, en los términos que establezca la orden ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

No obstante, cuando las ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales se realicen con la intermediación de alguno de los sujetos obligados a que se refiere el apartado 1 de este artículo, la declaración informativa anual deberá realizarla este último, cualquiera que sea la residencia de la persona o entidad que realice la oferta inicial de nuevas monedas virtuales, e incluirá la identificación de ésta y la información prevista en el apartado anterior referente a todas las operaciones a las que se refiere el apartado 1 de este artículo que se efectúen, en su caso, en el marco de dicha oferta inicial, en los términos que establezca la orden ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

4. A los efectos de este artículo, los conceptos de moneda virtual y de moneda fiduciaria se entenderán según lo dispuesto en el artículo 1, apartados 5 y 6, respectivamente, de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

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

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 28.3, las entidades de crédito deberán comunicar trimestralmente a la Administración tributaria las cuentas u operaciones, aunque tales cuentas u operaciones hayan sido canceladas, cuyo titular no haya facilitado su número de identificación fiscal o lo haya comunicado transcurrido el plazo establecido en dicho artículo.

2. La declaración contendrá, al menos, los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y domicilio y, en su caso, número de identificación fiscal de cada una de las personas o entidades relacionadas en la declaración.

b) Naturaleza o clase y número de cuenta u operación, así como su saldo o importe.

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

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 28.4, las entidades de crédito deberán comunicar anualmente a la Administración tributaria la información relativa a los cheques que libren contra entrega de efectivo, bienes, valores u otros cheques, con excepción de los librados contra una cuenta bancaria.

También deberán comunicar la información relativa a los cheques que abonen en efectivo, y no en cuenta bancaria, que hubiesen sido emitidos por una entidad de crédito, o que, habiendo sido librados por personas distintas, tuvieran un valor facial superior a 3.000 euros.

2. A estos efectos, las entidades de crédito deberán presentar una declaración que contendrá, al menos, la siguiente información:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los tomadores o, según proceda, de las personas que presenten al cobro los cheques que son objeto de esta declaración.

b) El número de serie y la cuantía de los cheques con separación de los librados por la entidad y los abonados por la misma. Se distinguirán, a su vez, los emitidos por otras entidades de crédito y los librados por personas distintas de cuantía superior a 3.000 euros.

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

1. Estarán obligados a suministrar información a la Administración tributaria mediante la presentación de una declaración anual sobre determinadas operaciones con activos financieros, en los términos previstos en este artículo:

a) Los fedatarios públicos, las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, las entidades comercializadoras de participaciones en fondos de inversión, las entidades y establecimientos financieros de crédito, las sociedades y agencias de valores, los demás intermediarios financieros y cualquier persona física o jurídica, de acuerdo con lo dispuesto en las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y por las demás leyes que contengan disposiciones en esta materia.

Asimismo, estarán sujetas a esta obligación de información las sociedades de inversión de capital variable en los supuestos a que se refiere el artículo 32.7 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

b) Las entidades emisoras de títulos o valores nominativos no cotizados en un mercado organizado, respecto de las operaciones de emisión de aquellos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 109 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, y las sociedades rectoras de los mercados de futuros y opciones, respecto de las operaciones en dichos mercados en los términos previstos para los intermediarios financieros en las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

c) La Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores, o las entidades gestoras que intervengan en la suscripción, transmisión y reembolso de la Deuda del Estado representada en anotaciones en cuenta, respecto de dichas operaciones, así como, en su caso, del rendimiento.

2. A efectos del cumplimiento de la obligación de información prevista en este artículo, cuando en una operación intervengan sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva o sociedades de inversión de capital variable a que se refiere el apartado 1.a) anterior o entidades mencionadas en el apartado 1.b) anterior, junto con fedatarios o intermediarios financieros a los que se refiere apartado 1.a), la declaración que contenga la información deberá realizarla el fedatario o intermediario financiero que intervenga.

Cuando se trate de valores emitidos en el extranjero o de instrumentos derivados constituidos en el extranjero, la declaración deberá ser realizada por las entidades comercializadoras de tales valores en España y por los representantes de las entidades gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios o, en su defecto, por las entidades depositarias de los mismos en España.

Respecto de las operaciones relativas a derechos de suscripción corresponderá realizar la declaración a la entidad depositaria de dichos valores en España y, en su defecto, al intermediario financiero o al fedatario público que haya intervenido en la operación.

3. La obligación de información a que se refiere el apartado 1 deberá incluir las operaciones y contratos que tengan lugar fuera del territorio nacional y se realicen con la intervención, por cuenta propia o ajena, de intermediarios residentes en territorio español o con establecimiento permanente en el mismo.

4. Los obligados tributarios a que se refiere el apartado 1 deberán facilitar a la Administración tributaria la identificación completa de los sujetos intervinientes en las operaciones, con indicación de la condición con la que intervienen y el porcentaje de participación, de su nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio y número de identificación fiscal, así como de la clase y número de los efectos públicos, valores, títulos y activos, y del importe, fecha y, en su caso, rendimiento o resultado de cada operación.

5. La obligación de información prevista en este artículo se entenderá cumplida, respecto de las operaciones sometidas a retención, con la presentación del resumen anual de retenciones correspondiente.

6. Sin perjuicio de la obligación de información a que se refiere el apartado 4, las entidades participantes o miembros del sistema correspondiente de compensación y

liquidación del mercado donde se negocien valores objeto de préstamo, las entidades financieras que participen o medien en las operaciones de préstamo de valores y la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de valores o, en su caso, la entidad que realice las funciones de registro, compensación y liquidación de los mercados o sistemas organizados de negociación de valores regulados en el artículo 31.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, deberán suministrar a la Administración tributaria la información a que se refiere el apartado 3 de la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

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

1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las cuentas de su titularidad, o en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición, o de las que sean titulares reales conforme a lo señalado en el párrafo siguiente, que se encuentren situadas en el extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31 de diciembre de cada año.

Dicha obligación también se extiende a quienes hayan sido titulares, representantes, autorizados, o beneficiarios de las citadas cuentas, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración.

A estos efectos, se entenderá por titular real quien tenga dicha consideración de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, respecto de cuentas a nombre de las personas o instrumentos a que se refiere el citado apartado 2, cuando éstos tengan su residencia o se encuentren constituidos en el extranjero.

2. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá:

a) La razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio.

b) La identificación completa de las cuentas.

c) La fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización.

d) Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.

La información a suministrar se referirá a cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución.

3. La información sobre saldos a 31 de diciembre y saldo medio correspondiente al último trimestre deberá ser suministrada por quien tuviese la condición de titular, representante, autorizado o beneficiario o tenga poderes de disposición sobre las citadas cuentas o la consideración de titular real a esa fecha.

El resto de titulares, representantes, autorizados, beneficiarios, personas con poderes de disposición o titulares reales deberán indicar el saldo de la cuenta en la fecha en la que dejaron de tener tal condición.

4. La obligación de información prevista en este artículo no resultará de aplicación respecto de las siguientes cuentas:

a) Aquéllas de las que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado, por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) Aquéllas de las que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número,

entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.

c) Aquéllas de las que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registradas en dicha documentación contable de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.

d) Aquéllas de las que sean titulares personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, abiertas en establecimientos en el extranjero de entidades de crédito domiciliadas en España, que deban ser objeto de declaración por dichas entidades conforme a lo previsto en el artículo 37 de este Reglamento, siempre que hubieran podido ser declaradas conforme a la normativa del país donde esté situada la cuenta.

e) No existirá obligación de informar sobre ninguna cuenta cuando los saldos a 31 de diciembre a los que se refiere el apartado 2.d) no superen, conjuntamente, los 50.000 euros, y la misma circunstancia concurra en relación con los saldos medios a que se refiere el mismo apartado. En caso de superarse cualquiera de dichos límites conjuntos deberá informarse sobre todas las cuentas.

5. Esta obligación deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

La presentación de la declaración en los años sucesivos sólo será obligatoria cuando cualquiera de los saldos conjuntos a que se refiere el apartado 4.e) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el último párrafo del apartado 3 respecto de las cuentas a las que el mismo se refiere.

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

6. A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren los apartados 2.a) y 2.b) anteriores, para cada entidad y cuenta.

A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato cada una de las fechas y saldos a los que se refieren los párrafos c) y d) del apartado 2 así como el saldo a que se refiere el último párrafo del apartado 3, para cada cuenta.

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

1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán suministrar a la Administración tributaria, mediante la presentación de una declaración anual, información respecto de los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero de los que resulten titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año:

i) Los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.

ii) Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.

iii) Los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y «trusts» o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

a) Razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio.

b) Saldo a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas.

La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor.

c) Saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.

La información comprenderá el número y clase de valores de los que se sea titular, así como su valor.

d) Saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente.

La información comprenderá el número y clase de valores aportados, así como su valor.

La obligación de información regulada en este apartado también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de los valores y derechos a los que se refieren los párrafos b), c) y d) anteriores en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

2. Los obligados tributarios a que se refiere el apartado anterior deberán suministrar a la Administración tributaria información, mediante la presentación de una declaración anual, de las acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero de las que sean titulares o respecto de las que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

La información comprenderá la razón social o denominación completa de la institución de inversión colectiva y su domicilio, así como el número y clase de acciones y participaciones y, en su caso, compartimiento al que pertenezcan, así como su valor liquidativo a 31 de diciembre.

La obligación de información regulada en este apartado 2 se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de las acciones y participaciones en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

3. Los obligados tributarios a que se refiere el apartado primero de este artículo deberán suministrar a la Administración tributaria información mediante una declaración anual sobre:

a) Los seguros de vida o invalidez de los que resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero, con indicación de su valor de rescate a dicha fecha.

No obstante, cuando el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total a 31 de diciembre, se indicará el valor de la provisión matemática a dicha fecha.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a los seguros temporales que únicamente incluyan prestaciones en caso de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo.

b) Las rentas temporales o vitalicias de las que sean beneficiarios a 31 de diciembre, como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero, con indicación de su valor de capitalización a dicha fecha.

No obstante, cuando las citadas rentas procedan de un seguro de vida, se indicará el valor establecido en la letra a) anterior. En caso de que el tomador del seguro sea persona distinta del beneficiario de la renta y conserve el derecho de rescate, será dicho tomador el que suministrará a la Administración tributaria la citada información.

En los casos señalados en los párrafos a) y b) anteriores, se deberá identificar a la entidad aseguradora indicando la razón social o denominación completa y su domicilio.

4. La obligación de información prevista en este artículo no resultará exigible en los siguientes supuestos:

a) Cuando el obligado tributario sea una de las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado, por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) Cuando el obligado tributario sea una persona jurídica o entidad residente en territorio español o cuando sea un establecimiento permanente en España de no residentes, que tengan registrados en su contabilidad de forma individualizada los valores, derechos, seguros y rentas a que se refiere este artículo.

c) Cuando los valores a los que se refieren cada uno de los apartados 1.b), 1.c) y 1.d), el valor liquidativo a que se refiere el apartado 2, el valor de rescate o de la provisión matemática a que se refiere el apartado 3.a) y el valor de capitalización señalado en el apartado 3.b), no superen, conjuntamente, el importe de 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los títulos, activos, valores, derechos, seguros o rentas.

5. Esta obligación deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

La presentación de la declaración en los años sucesivos sólo será obligatoria cuando el valor conjunto para todos los valores previsto en el apartado 4.c) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el último párrafo del apartado 1 y en el último párrafo del apartado 2, respecto de los valores, derechos, acciones y participaciones respecto de los que se hubiese extinguido la titularidad a 31 de diciembre.

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

6. Las valoraciones a que se refieren los distintos apartados de este artículo deberán suministrarse calculadas conforme a las reglas establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

7. A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen conjunto de datos los relativos a la identificación y domicilio de cada una de las entidades jurídicas, terceros cesionarios, instrumentos o relaciones jurídicas, instituciones de inversión colectiva y entidades aseguradoras a que se refieren los apartados 1.a), 2 y 3.

A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato cada una de las informaciones exigidas en los apartados anteriores para cada tipo de elemento patrimonial individualizado conforme a continuación se indica:

a) En el apartado 1.b), por cada clase de acción y participación.
b) En el apartado 1.c), por cada clase de valor.
c) En el apartado 1.d), por cada clase de valor.
d) En el apartado 2, por cada clase de acción y participación.
e) En el apartado 3.a), por cada seguro de vida.
f) En el apartado 3.b), por cada renta temporal o vitalicia.

También tendrá la consideración de dato cada uno de los saldos a que se refieren el último párrafo del apartado 1, por cada clase de valor, y el último párrafo del apartado 2, por cada clase de acción y participación.

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

1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario, autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, o de las que se sea titular real conforme a lo señalado en el último párrafo de este apartado, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios

para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, a 31 de diciembre de cada año.

Dicha obligación también se extiende a quienes hayan sido titulares, autorizados, o beneficiarios de las citadas monedas virtuales, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubieran perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

A estos efectos, se entenderá por titular real quien tenga dicha consideración de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, respecto de las monedas virtuales a nombre de las personas o instrumentos a que se refiere el citado apartado 2, cuando estos tengan su residencia o se encuentren constituidos en el extranjero.

2. A los efectos de este artículo, el concepto de moneda virtual se entenderá según lo dispuesto en el artículo 1.5 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Las monedas virtuales se entenderán situadas en el extranjero cuando la persona o entidad o establecimiento permanente que las custodie proporcionando servicios para salvaguardar las claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir dichas monedas no estuviera obligado a presentar la obligación de información a que se refiere el apartado 6 de la disposición adicional decimotercera 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.

3. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá:

a) El nombre y apellidos o la razón social o denominación completa y, en su caso, número de identificación fiscal del país de residencia fiscal de la persona o entidad que proporciona servicios para salvaguardar las claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir las monedas virtuales, así como su domicilio o dirección de su sitio web.

b) La identificación completa de cada tipo de moneda virtual.

c) Los saldos de cada tipo de moneda virtual a 31 de diciembre expresados en unidades de moneda virtual y su valoración en euros.

Para efectuar la valoración en euros, los sujetos obligados tomarán la cotización a 31 de diciembre que ofrezcan las principales plataformas de negociación o sitios web de seguimiento de precios o, en su defecto, proporcionarán una estimación razonable del valor de mercado en euros de la moneda virtual. A este respecto, se indicará la cotización o valor utilizado para efectuar tal valoración.

4. La información sobre saldos a 31 de diciembre deberá ser suministrada por quien tuviese la condición de titular, beneficiario, autorizado o por quien de alguna otra forma ostente poder de disposición sobre las citadas monedas virtuales o tenga la consideración de titular real a esa fecha.

El resto de titulares, beneficiarios, autorizados, personas con poderes de disposición o titulares reales deberán indicar los saldos de las monedas virtuales en la fecha en la que dejaron de tener tal condición.

5. La obligación de información prevista en este artículo no resultará de aplicación respecto de las siguientes monedas virtuales:

a) Aquellas de las que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

b) Aquellas de las que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su denominación, valor y entidad de custodia y país o territorio en que se encuentren situadas.

c) Aquellas de las que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registradas en dicha documentación contable de forma

individualizada e identificadas por su denominación, valor y entidad de custodia y país o territorio en que se encuentren situadas.

d) No existirá obligación de informar sobre ninguna moneda virtual cuando los saldos a 31 de diciembre a los que se refiere el apartado 3.c) valorados en euros no superen, conjuntamente, los 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todas las monedas virtuales.

6. Esta obligación deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

La presentación de la declaración en los años sucesivos solo será obligatoria cuando el saldo conjunto a que se refiere el apartado 5.d) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el último párrafo del apartado 4 respecto de las monedas virtuales a las que el mismo se refiere.

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

7. A efectos de lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren el apartado 3.a) para cada entidad y el apartado 3.c) así como el último párrafo del apartado 4 para cada moneda virtual.

A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato cada una de las informaciones a que se refiere el párrafo b) del apartado 3 para cada moneda virtual.

Subsección 4.ª Obligaciones de información respecto de determinadas operaciones con Deuda Pública del Estado, participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda.

Artículo 43. *Obligación de información.*

1. Los obligados a suministrar información a la Administración tributaria a que se refiere el artículo 42 de este reglamento deberán informar en relación con las operaciones relativas a las participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda cuyo régimen se establece en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros. La información a suministrar será la contenida en el artículo 42.4 de este reglamento referida a las operaciones con dichas participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda realizadas con la intermediación de dichos obligados.

2. A efectos del cumplimiento de la obligación de información a que se refiere este artículo resultará de aplicación lo previsto en el artículo 42.5 de este reglamento.

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

1. Lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación a los siguientes rendimientos:

a) Intereses de valores de Deuda Pública del Estado negociados en el Mercado de Deuda Pública en Anotaciones, así como otros rendimientos derivados de valores de la misma naturaleza emitidos al descuento o segregados.

b) Intereses de los valores regulados en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, así como rendimientos derivados de los instrumentos de deuda previstos en esta disposición emitidos al descuento a un plazo igual o inferior a doce meses.

2. Tratándose de Deuda Pública del Estado, el emisor o su agente de pagos autorizado abonará en cada vencimiento y por su importe íntegro, a las Entidades Gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones y a las entidades que gestionan los sistemas de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero, que tengan un convenio suscrito con una entidad de compensación y liquidación de valores domiciliada en territorio

español, los rendimientos correspondientes a los valores que figuren registrados en sus cuentas de terceros a favor de:

a) No residentes sin establecimiento permanente en territorio español.

b) Sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como no residentes con establecimiento permanente en territorio español.

c) Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la parte correspondiente a cupones segregados y principales segregados, cuando en el reembolso intervenga una Entidad Gestora.

De igual forma se abonarán, por su importe íntegro, los rendimientos correspondientes a los saldos que figuren registrados en la cuenta propia de los Titulares de Cuenta en el Mercado de Deuda Pública en Anotaciones.

3. A efectos de lo previsto en el apartado 2, las Entidades Gestoras y las entidades que gestionan los sistemas de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero, citadas en dicho apartado, deberán presentar ante el emisor, en su caso a través del Banco de España, una declaración, ajustada al modelo que figura como anexo al presente Reglamento, que de acuerdo con lo que conste en sus registros contenga la siguiente información:

a) Identificación de los valores.

b) Importe total de los rendimientos.

c) Importe de los rendimientos correspondientes a contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excepto cuando se trate de cupones segregados y principales segregados de Deuda Pública del Estado en cuyo reembolso intervenga una Entidad Gestora.

d) Importe de los rendimientos que conforme a lo previsto en el apartado 2 deban abonarse por su importe íntegro.

Esta declaración no procederá presentarla respecto de las Letras del Tesoro, ni por parte de las entidades gestoras respecto de los cupones segregados y principales segregados de Deuda Pública del Estado.

4. Tratándose de valores a que se refiere la letra b) del apartado 1, registrados originariamente en una entidad de compensación y liquidación de valores domiciliada en territorio español, la mencionada declaración será presentada, en los mismos términos señalados en el apartado 3, por las entidades que mantengan los valores registrados en sus cuentas de terceros, así como por las entidades que gestionan los sistemas de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero que tengan un convenio suscrito con la citada entidad de compensación y liquidación de valores domiciliada en territorio español.

Los rendimientos correspondientes a los titulares mencionados en las letras a) y b) del apartado 2 se abonarán igualmente por su importe íntegro.

De igual forma se abonarán, por su importe íntegro, los rendimientos correspondientes a los saldos que figuren registrados en la cuenta propia de las entidades depositarias.

5. Tratándose de valores a que se refiere la letra b) del apartado 1, registrados originariamente en las entidades que gestionan sistemas de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero, reconocidas a estos efectos por la normativa española o por la de otro país miembro de la OCDE, el agente de pagos designado por el emisor deberá presentar una declaración ante el emisor, ajustada al modelo que figura en el anexo al presente Reglamento, informando sobre la identificación de los valores y el importe total de los rendimientos correspondientes a cada entidad que gestiona el sistema de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero, los cuales se abonarán por su importe íntegro.

6. Las declaraciones mencionadas en los apartados anteriores se presentarán el día hábil anterior a la fecha de cada vencimiento de los intereses o, en el caso de valores emitidos al descuento o segregados, en el día hábil anterior a la fecha de cada amortización de los valores, reflejando la situación al cierre del mercado de ese mismo día. Dichas declaraciones podrán remitirse por medios telemáticos.

Tratándose de valores emitidos al descuento o segregados, la información de rendimientos se sustituirá por la información sobre importes a reembolsar. No obstante, respecto de los rendimientos derivados de la amortización de estos valores que se encuentren sometidos a retención, la declaración incluirá además el importe de tales rendimientos.

En el caso previsto en el párrafo anterior la declaración se presentará ante el emisor o, en su caso, ante la entidad financiera a la que el emisor haya encomendado la materialización de la amortización o reembolso.

7. En el caso de vencimiento de intereses, la falta de presentación de la declaración a que se refiere este artículo, por alguna de las entidades obligadas, en la fecha prevista en el primer párrafo del apartado 6 anterior determinará, para el emisor o su agente de pagos autorizado, la obligación de abonar los intereses que correspondan a dicha entidad por el importe líquido que resulte de la aplicación del tipo general de retención a la totalidad de los mismos.

Posteriormente, si dentro de los treinta días naturales a contar desde la fecha de vencimiento de los intereses en el supuesto de valores de Deuda Pública del Estado, o antes del día 10 del mes siguiente al mes en que venzan los intereses derivados de los valores a que se refiere el apartado 1.b) de este artículo, la entidad obligada presentara la correspondiente declaración regulada en este artículo, el emisor o su agente de pagos autorizado procederá, tan pronto como la reciba, a abonar las cantidades retenidas en exceso.

8. Todo lo previsto en los apartados anteriores se aplicará sin perjuicio de las obligaciones de información establecidas con carácter general en la normativa tributaria, para los emisores, así como para las entidades residentes en España que en su calidad de intermediarios financieros actúen como depositarios de los valores a que se refiere el apartado 1 de este artículo, en relación con los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente en España, que sean titulares de los valores de acuerdo con lo que conste en los registros de tales entidades.

Subsección 5.ª Obligaciones de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal

Artículo 45. *Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal.*

1. Las personas o entidades que tuvieran la consideración de intermediarios a los efectos de esta obligación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo o, en su caso, los obligados tributarios interesados a los que se refiere el apartado 5 de este artículo estarán obligados a informar a la Administración tributaria de los mecanismos transfronterizos a los que se refiere el apartado 2 de este artículo en los que intervengan o participen, respectivamente, cuando concurran alguna de las señas distintivas determinadas en el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

2. Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración.

a) Tendrá la consideración de mecanismo de planificación fiscal objeto de declaración todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo en el que concurran los requisitos que se señalan en la letra b) de este apartado.

A estos efectos, un mecanismo podrá incluir, en su caso, una serie de mecanismos y podrá estar constituido por más de una fase o parte.

No tendrán la consideración individualizada de mecanismo los pagos derivados de la formalización de mecanismos que deban ser objeto de declaración que no tengan una sustantividad propia que obligue a un tratamiento individualizado, sin perjuicio de su declaración como parte del contenido de este último mecanismo.

b) Requisitos que obligan a la comunicación.

1.º Deberán ser objeto de declaración ante la Administración tributaria española todos aquellos mecanismos que tengan la consideración de transfronterizos y respecto de los cuales concurra alguna de las señas distintivas a las cuales se refiere el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE en los términos desarrollados reglamentariamente.

2.º Tendrá la consideración de mecanismo de carácter transfronterizo a los efectos de esta obligación de información aquellos mecanismos que afecten a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y una tercera jurisdicción fiscal cuando concurra cualquiera de las condiciones siguientes:

A) Que no todos los participantes del mecanismo sean residentes fiscales en la misma jurisdicción.

B) Que uno o más de los participantes del mecanismo sean simultáneamente residentes fiscales en más de una jurisdicción.

C) Que uno o varios de los participantes del mecanismo ejerzan una actividad económica en otra jurisdicción fiscal a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente.

D) Que uno o varios de los participantes en el mecanismo ejerzan una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de dicha actividad económica.

E) Que dicho mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

3.º Tendrá la consideración de seña distintiva cualquiera de las referidas en el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo en los términos desarrollados en este Reglamento.

3. Ámbito material de la obligación de información. La obligación de información regulada en este artículo solo será aplicable respecto de los impuestos a que se refiere el artículo 2 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo.

4. Obligados a presentar la declaración en concepto de intermediarios.

a) Estarán obligados a presentar la declaración en concepto de intermediarios siempre que concurra alguno de los criterios de conexión a los que se refiere el apartado 6.a) de este artículo:

1.º Toda persona o entidad que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución.

2.º Toda persona o entidad que conoce o razonablemente cabe suponer que conoce que se ha comprometido a prestar directamente o por medio de otras personas ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

b) No estarán obligados a presentar la declaración aquellos intermediarios en los que concurran alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Aquellos en que la cesión de la información vulnere el régimen jurídico del deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo autorización del obligado tributario interesado conforme a lo dispuesto en la citada disposición adicional.

En este caso, el intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente al nacimiento de la obligación de información a su cliente, ya sea intermediario u obligado tributario interesado, a través de la comunicación a la que se refiere la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la comunicación se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2.º Cuando existiendo varios intermediarios la declaración haya sido presentada por uno de ellos.

El intermediario eximido deberá conservar prueba fehaciente de que la declaración ha sido presentada conforme a las reglas legalmente aplicables por otros intermediarios obligados.

A estos efectos tendrá la consideración de prueba fehaciente la comunicación a la que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El intermediario que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo en el plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a su presentación.

El contenido de la comunicación se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

5. Obligados a presentar la declaración en concepto de obligados tributarios interesados.

a) Estarán obligados a presentar la declaración en concepto de obligados tributarios interesados cualquier persona o entidad a cuya disposición se haya puesto, para su ejecución, un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información o que se dispone a ejecutar o ha ejecutado la primera fase de tales mecanismos siempre que no exista intermediario obligado a la presentación de la declaración.

b) Cuando exista más de un obligado tributario interesado con el deber de presentación de la declaración, esta se efectuará por la persona o entidad que figure primero en la siguiente lista:

1.º El obligado tributario interesado que acordó con el intermediario el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

2.º El obligado tributario interesado que gestiona la ejecución de dicho mecanismo.

c) El obligado tributario interesado que esté obligado a presentar la declaración conforme a lo dispuesto en la letra b) de este apartado, quedará exento de la obligación si prueba que dicha declaración ha sido presentada por otro obligado tributario interesado.

A estos efectos tendrá la consideración de prueba fehaciente la comunicación a la que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El obligado tributario interesado que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a los otros obligados tributarios interesados en el plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a su presentación. El contenido de la comunicación se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

6. Competencia de la Administración tributaria española.

a) Cuando el obligado a informar sea el intermediario, deberá presentar la declaración a la Administración tributaria española cuando concurra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden:

1.º Que el intermediario sea residente fiscal en España.

2.º Que el intermediario facilite los servicios de intermediación respecto del mecanismo desde un establecimiento permanente situado en España.

3.º Que el intermediario se hubiera constituido en España o se rija por la legislación española.

4.º Que el intermediario esté registrado en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.

Cuando concurra en otro Estado miembro alguno de los criterios de conexión señalados en el apartado 3 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, que determine una obligación múltiple de información, el intermediario estará exento de presentar la declaración ante la Administración tributaria española siempre que disponga de prueba fehaciente de la presentación de la declaración en el otro Estado miembro.

b) Cuando el obligado a informar sea el obligado tributario interesado, deberá presentar la declaración a la Administración tributaria española cuando concurra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden:

1.º Que el obligado tributario interesado sea residente fiscal en España.

2.º Que el obligado tributario interesado tenga un establecimiento permanente situado en España que se beneficie del mecanismo.

3.º Que el obligado tributario interesado perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios.

4.º Que el obligado tributario interesado realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad.

Cuando concurra en otro Estado miembro alguno de los criterios de conexión señalados en el apartado 7 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, que determine una obligación múltiple de información, el obligado tributario interesado estará exento de presentar la declaración ante la Administración tributaria española siempre que disponga de prueba fehaciente de la presentación de la declaración en el otro Estado miembro.

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

1. En la obligación de declaración de determinados mecanismos transfronterizos de planificación deberán constar, según proceda, los siguientes datos:

a) La identificación de los intermediarios distintos de los eximidos de la obligación de informar por el deber de secreto profesional y de los obligados tributarios interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, domicilio, NIF y, en su caso, las personas o entidades que sean empresas asociadas al obligado tributario interesado.

b) Información pormenorizada sobre las señas distintivas concurrentes que figuran en el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en los términos desarrollados en el artículo 47 de este Reglamento, que determinan la obligación de declaración del mecanismo. Así como, en su caso, el número de referencia asignado al mecanismo por la Administración tributaria ante la que se haya declarado por primera vez.

c) Un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información que incluirá los datos del mecanismo con transcendencia tributaria, en particular, cualquier información que pueda ayudar a la Administración tributaria a evaluar el riesgo fiscal.

Deberá constar una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto tecnológico, científico, industrial, comercial, profesional, organizativo o financiero, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público.

d) La fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, así como la fecha de nacimiento de la obligación de información conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo.

e) Información pormenorizada de las disposiciones nacionales y extranjeras que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

f) Valor del efecto fiscal derivado del mecanismo transfronterizo sujeto a información.

Tendrá la consideración de valor del efecto fiscal el resultado producido, en términos de deuda tributaria, del mecanismo declarado que deberá incluir, en su caso, el ahorro fiscal determinado de acuerdo con lo previsto en el artículo 47.2 de este Reglamento.

g) La determinación del Estado de residencia del obligado u obligados tributarios interesados que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo objeto de declaración, así como cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

h) La determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

2. A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional vigésima tercera.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las

informaciones a que se refieren cada una de las distintas letras del apartado 1, en relación con cada uno de los mecanismos que deban ser objeto de declaración.

3. Nacimiento de la obligación.

a) La obligación de información nacerá cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º El día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información se ponga a disposición para su ejecución.

Se considerará que la puesta a disposición se produce cuando el intermediario transmita y el obligado tributario interesado adquiera de forma definitiva el servicio que ha determinado la consideración del primero como intermediario de conformidad con lo dispuesto en el apartado 21) del artículo 3 de la Directiva 2011/116/UE del Consejo.

A los efectos de probar la puesta a disposición a la que se refiere el párrafo anterior se podrán admitir cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho conforme a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En particular, los documentos tales como hojas de aceptación, informes, facturas, entre otros.

2.º El día siguiente a aquel en que un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información sea ejecutable.

Se considerará que el mecanismo es ejecutable cuando esté en condiciones de ser ejecutado por el obligado tributario interesado.

3.º El momento en que se haya realizado la primera fase de ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

Se considerará que se ha realizado la primera fase de ejecución de un mecanismo cuando se ponga en práctica generando algún efecto jurídico o económico.

b) No obstante lo dispuesto en la letra anterior de este apartado, en el caso de intermediarios a los que se refiere el artículo 45.4.a).2.º de este Reglamento, la obligación nacerá al día siguiente a aquel en que facilitaron, directamente o por medio de otras personas, ayuda, asistencia o asesoramiento.

c) En el caso de que el obligado a la presentación de la declaración lo fuera por concurrir la circunstancia a la que se refiere el artículo 45.4.b).1.º de este Reglamento, se entenderá que se produce el nacimiento de la obligación cuando reciba la comunicación en plazo a que se refiere dicho precepto.

4. De conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/116/UE del Consejo, la declaración de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberá realizarse en el plazo de treinta días naturales siguientes al nacimiento de la obligación definido en el apartado anterior.

La Orden ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente contendrá la información a que se refiere el apartado 1, así como cualquier otro dato relevante.

Artículo 47. *Señas distintivas.*

1. Las señas distintivas a las que se refiere el artículo 45.1 de este Reglamento se regularan por el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo con las especialidades establecidas reglamentariamente.

2. Criterio del beneficio principal. Se entenderá satisfecho este criterio cuando el principal efecto o uno de los principales efectos que una persona puede esperar razonablemente del mecanismo, teniendo en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, sea la obtención de un ahorro fiscal.

A estos efectos será ahorro fiscal cualquier minoración de la base o la cuota tributaria, en términos de deuda tributaria, incluyendo el diferimiento en el devengo de la misma, que hubiera correspondido si no se hubiese realizado el mecanismo transfronterizo sometido a declaración o cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible mediante la realización de dicho mecanismo. Igualmente se considerará ahorro fiscal la generación de bases, cuotas, deducciones o cualquier otro crédito fiscal susceptible de compensación o deducción en el futuro.

Cuando en el mecanismo participen personas o entidades que tuvieran la consideración de empresas asociadas a las que se refiere el artículo 3.23) de la Directiva 2011/16/UE, la calificación de la existencia de ahorro fiscal a los efectos de este apartado se efectuará considerando los efectos a los que se refiere el párrafo anterior en el conjunto de las entidades asociadas, con independencia de la jurisdicción de tributación.

El criterio de beneficio principal deberá concurrir en las señas distintivas generales de la categoría A y las señas distintivas específicas de la categoría B y de la categoría C, apartado 1, letra b), inciso i), y letras c) y d) del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo.

3. Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal.

a) En relación a la seña distintiva a la que se refiere el apartado 2 de la categoría A del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la percepción de honorarios relacionados con el ahorro fiscal del mecanismo, se entenderá que concurre la misma con independencia de que la vinculación de los honorarios con el ahorro fiscal sea total o parcial.

b) En relación a la seña distintiva a la que se refiere el apartado 3 de la categoría A del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, tendrá la consideración de mecanismo normalizado el mecanismo comercializable definido en el apartado 24) del artículo 3 de dicha Directiva.

4. Señas distintivas específicas vinculadas a operaciones transfronterizas.

a) En las señas distintivas específicas del apartado 1 de la categoría C del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, sobre deducibilidad de los pagos transfronterizos entre empresas asociadas, el término «pagos transfronterizos» incluirá los gastos transfronterizos con independencia de que se hubiera realizado el pago.

También se considerará que el pago se realiza entre dos empresas asociadas en los términos de la seña distintiva cuando, cumpliendo el resto de los requisitos exigidos por la normativa, el pago se realice entre las mismas de forma indirecta a través de una o varias personas o entidades interpuestas.

Se reputará destinatario del pago transfronterizo el perceptor indirecto de los pagos, si los mismos hubieran sido fiscalmente atribuidos o imputados al perceptor en virtud de regímenes tributarios de transparencia fiscal, imputación de rentas o equivalentes.

b) La seña distintiva del apartado 1, letra b), inciso i), de la categoría C del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a que el destinatario no aplica ningún impuesto sobre sociedades o aplica el impuesto sobre sociedades al tipo cero o casi cero, se determinará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.º Tendrá la consideración de impuesto sobre sociedades, todo aquel impuesto idéntico o análogo al impuesto sobre sociedades exigido en España.

2.º Se entenderá que se aplica un tipo 0 o casi 0 cuando el país o territorio de residencia del destinatario determina un tipo impositivo nominal inferior al 1 por ciento.

c) En relación con la seña distintiva del apartado 1, letra d), de la categoría C del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, no tendrá la consideración de régimen fiscal preferente aquel que hubiera sido autorizado conforme a derecho por la Unión Europea.

d) La seña distintiva específica del apartado 4 de la categoría C del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, sobre mecanismos que incluyen una transferencia de activos con una diferencia significativa de valor entre las jurisdicciones implicadas, se determinará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.º No se incluirán las diferencias significativas que se hayan producido como consecuencia de la diferencia de valores a efectos exclusivamente contables y no fiscales.

2.º Tendrá la consideración de diferencia significativa aquella diferencia superior a un 25 por ciento entre los valores fiscales en ambas jurisdicciones.

5. Señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y titularidad real.

a) El régimen jurídico de las señas distintivas de la categoría D del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, se interpretará de acuerdo con las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar

común de comunicación de información y estructuras extraterritoriales opacas y su comentario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

b) Se considerará que concurre la seña distintiva a la que se refiere el apartado 1 de la categoría D del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en un mecanismo que cumpla alguna de las siguientes condiciones:

1.º Que pueda tener por efecto menoscabar la obligación de suministrar información sobre cuentas financieras establecida en la disposición adicional vigésima segunda de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en el Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua; o en cualquier acuerdo equivalente sobre el intercambio automático de información sobre «cuentas financieras» entre los Estados miembros de la Unión Europea o con terceros países.

2.º Que aproveche la inexistencia de la legislación o los acuerdos previstos en el número 1.º anterior.

Estos mecanismos incluirán al menos alguna de las características a las que se refiere el mencionado apartado 1 de la categoría D del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo.

La característica a la que se refiere la letra e) del apartado 1 de la categoría D del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, se entenderá referida a la utilización de entidades, instrumentos o estructuras jurídicos que eliminan o pretendan eliminar la información acerca de uno o varios titulares de cuentas o personas que ejercen el control con arreglo al intercambio automático de información sobre «cuentas financieras».

c) Se considerará que concurre la seña distintiva a la que se refiere el apartado 2 de la categoría D del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en un mecanismo que implique una cadena de titularidad formal o real no transparente, siempre que concurran acumulativamente todas las condiciones a las que se refieren respectivamente las letras a), b) y c) del citado apartado.

6. Señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia.

a) Se entenderá que no concurre ninguna de las señas distintivas relativas a precios de transferencia previstas en la categoría E del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, cuando los valores del mecanismo hayan sido determinados por un acuerdo de valoración de los regulados en el capítulo X del título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, o por otros acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia que sean objeto de intercambio automático conforme a la Directiva anterior.

b) En relación con la seña distintiva a que se refiere el apartado 3 de la categoría E del anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a un mecanismo que implica transferencias de funciones, riesgos y activos entre personas del mismo grupo que supongan una disminución del resultado de explotación, tendrán la consideración de personas del mismo grupo aquellas personas a las cuales se refiere el apartado 11) del artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo que tuvieran la consideración de empresa asociada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 23) del artículo citado.

Artículo 48. *Obligación de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables.*

1. Los intermediarios deberán presentar una declaración trimestral de actualización de los datos de los mecanismos transfronterizos comercializables a los que se refiere el artículo 3.24) de la Directiva 2011/16/UE del Consejo siempre que hayan sido declarados con anterioridad como mecanismo transfronterizo.

La presentación de la declaración a la que se refiere este artículo eximirá de la obligación de presentación de la declaración a que se refiere el artículo 45 de este Reglamento por cada uno de los mecanismos transfronterizos comercializables puestos a disposición con posterioridad al mecanismo originariamente declarado.

2. En la declaración deberán constar los siguientes datos:

a) La identificación del mecanismo transfronterizo originariamente declarado a través del número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración.

b) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados, según lo dispuesto en el artículo 46.1.a) de este Reglamento.

c) La fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación, así como la fecha de puesta a disposición del mecanismo comercializable.

d) La determinación del Estado de residencia del obligado u obligados tributarios interesados que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo objeto de declaración así como cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

e) La determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

3. De conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/116/UE del Consejo, la declaración de información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables deberá realizarse en el plazo del mes natural siguiente a la finalización del trimestre natural en el que se hayan puesto a disposición mecanismos transfronterizos comercializables con posterioridad al mismo mecanismo originariamente declarado.

La Orden ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente contendrá la información a que se refiere el apartado anterior, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información.

4. A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional vigésima tercera.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren cada una de las distintas letras del apartado 2, en relación con cada una de las actualizaciones relativas a un mecanismo que deban ser objeto de declaración.

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

1. El obligado tributario interesado deberá presentar a la Administración tributaria española una declaración anual sobre la utilización de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados, con independencia de la Administración tributaria a la que se hubieran declarado en virtud de la obligación de declaración general a la que se refiere el artículo 8 bis ter.1 de la Directiva 2011/16/UE, cuando concurra alguno de los criterios de conexión que se señalan conforme al siguiente orden:

1.º Que el obligado tributario interesado sea residente fiscal en España.

2.º Que el obligado tributario interesado tenga un establecimiento permanente situado en España que se beneficie del mecanismo.

3.º Que el obligado tributario interesado perciba rentas o genere beneficios en España estando el mecanismo relacionado con dichas rentas o beneficios.

4.º Que obligado tributario interesado realice una actividad en España estando el mecanismo incluido dentro de dicha actividad.

2. En la declaración deberán constar los siguientes datos:

a) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados, según lo dispuesto en el artículo 46.1.a) de este Reglamento.

b) La identificación del mecanismo transfronterizo originariamente declarado a través del número de referencia asignado al mecanismo en la primera declaración.

c) La fecha en la que se ha utilizado el mecanismo transfronterizo.

d) Cualquier dato que hubiera sido modificado en la utilización del mecanismo respecto de los que se hubieran contenido en la declaración originaria del mismo.

e) Valor del efecto fiscal derivado del mecanismo en el año al que se refiere la declaración.

Tendrá la consideración de valor del efecto fiscal el resultado producido en España, en términos de deuda tributaria, del mecanismo declarado que deberá incluir, en su caso, el ahorro fiscal determinado de acuerdo con lo previsto en el artículo 47.2 de este Reglamento.

3. La declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberá realizarse durante el último trimestre del año natural siguiente a aquel en el que se haya producido la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados.

La Orden ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente contendrá la información a que se refiere el apartado anterior, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información.

4. A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional vigésima tercera.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren cada una de las letras del apartado 2, en relación a cada utilización del mecanismo que deba ser objeto de declaración.

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

La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá publicar en su sede electrónica, a efectos meramente informativos, los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido declarados, en los cuales concurran alguno de los criterios de conexión previstos en el artículo anterior, incluyendo, en su caso, la información relativa al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

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

1. Las personas o entidades que tuvieran la consideración de intermediarios a los efectos de esta obligación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 45 de este reglamento o, en su caso, los obligados tributarios interesados a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo estarán obligados a informar a la Administración tributaria de los mecanismos transfronterizos a los que se refiere el apartado 3 de este artículo en los que intervengan o participen, respectivamente, cuando concurra alguna de las señas distintivas determinadas en el artículo 47.5 de este reglamento.

2. El régimen de la obligación de información de los mecanismos de planificación fiscal a los que se refiere este artículo será el resultante de los artículos 45 a 47 de este reglamento interpretado conforme a las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar Mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las Estructuras extraterritoriales opacas y su comentario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, con las especificidades recogidas en este artículo.

3. Mecanismos transfronterizos objeto de declaración.

a) Deberán ser objeto de declaración ante la Administración tributaria española todos aquellos mecanismos que tengan la consideración de transfronterizos y respecto de los cuales concurra alguna de las señas distintivas relativas a mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información de cuentas financieras y a las estructuras extraterritoriales opacas a las cuales se refieren las Normas tipo citadas en los términos desarrollados reglamentariamente.

b) Tendrá la consideración de mecanismo de carácter transfronterizo a los efectos de esta obligación de información aquellos mecanismos que afecten a un obligado tributario interesado que sea residente fiscal en una jurisdicción respecto de la que haya surtido efectos el Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a los Mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las Estructuras extraterritoriales opacas cuando dicho mecanismo tenga alguna consecuencia sobre el intercambio automático de información de cuentas financieras o la identificación de la titularidad real.

4. Obligados a presentar la declaración en concepto de intermediarios.

a) Estarán obligados a presentar la declaración aquellos intermediarios en los que concurran alguno de los criterios de conexión a los que se refiere el apartado 5.a) de este artículo.

b) No estarán obligados a presentar la declaración en concepto de intermediarios:

1.º Cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en la letra b) del apartado 4 del artículo 45 de este reglamento.

2.º Cuando la información haya sido previamente comunicada en los términos legalmente exigidos a la Administración tributaria española competente.

3.º Aquellos intermediarios que hayan prestado sus servicios de intermediación del mecanismo desde un establecimiento permanente situado en otra jurisdicción respecto de la que haya surtido efectos el Acuerdo multilateral citado, y hayan comunicado la información ante la Administración tributaria de dicha jurisdicción.

4.º Aquellos intermediarios en los que concurra el criterio de conexión al que se refiere el apartado 5.a).3.º de este artículo, y sean residentes o tengan su sede de dirección efectiva en otra jurisdicción respecto de la que haya surtido efectos el Acuerdo multilateral citado, y hayan comunicado la información ante la Administración tributaria de dicha jurisdicción.

5. Competencia de la Administración tributaria española.

a) Los intermediarios obligados a declarar en el ámbito del Acuerdo multilateral a que se refiere este artículo suministrarán la información requerida a la Administración tributaria española competente cuando concurra cualquiera de los siguientes criterios de conexión:

1.º Que el intermediario sea residente fiscal en España.

2.º Que el intermediario facilite los servicios de intermediación respecto del mecanismo desde un establecimiento permanente situado en España.

3.º Que el intermediario se hubiera constituido en España o se rija por la legislación española.

4.º Que el intermediario tenga en España su sede de dirección efectiva. En particular, cuando el intermediario esté registrado en un colegio o asociación profesional española relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de asesoría.

b) Los obligados tributarios interesados estarán obligados a presentar la declaración a la Administración tributaria española competente cuando residan fiscalmente en España siempre que no exista intermediario obligado a la presentación de la declaración en una jurisdicción respecto de la que haya surtido efectos el Acuerdo multilateral citado.

6. La declaración recogerá, además del contenido al que se refiere el artículo 46.1 de este reglamento, toda jurisdicción en la que el mecanismo se ha puesto a disposición para su ejecución. Esta información, a efectos de lo establecido en la disposición adicional vigésima tercera.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituye un conjunto de datos, en relación con cada uno de los mecanismos que deban ser objeto de declaración.

7. Seña distintiva.

En la obligación de información regulada en este artículo solo se aplicará la seña distintiva a la que se refiere el artículo 47.5 de este reglamento interpretado conforme a las Normas tipo a que se refiere el apartado 2 de este artículo. A los efectos de apreciar la concurrencia de la seña distintiva no será imprescindible que concurra necesariamente alguna de las condiciones a que se refiere aquel precepto.

8. De conformidad con lo dispuesto en la regla 2.2 de las Normas tipo a que se refiere el apartado 2, la declaración de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal deberá realizarse en el plazo de treinta días naturales siguientes al nacimiento de la obligación definido en el artículo 46.3 de este reglamento.

La Orden ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente contendrá la información a que se refiere el artículo 46.1 de este reglamento, así como cualquier otro dato relevante.

Téngase en cuenta que este artículo, añadido por la disposición final 1.12 del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, Ref. BOE-A-2024-1771, entra en vigor cuando lo haga la orden ministerial aprobada por la persona titular del Ministerio de Hacienda por la que se aprueben los correspondientes modelos de declaración, según establece la disposición final 11.d) del citado Real Decreto.

Subsección 6.ª Otras obligaciones de información

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

Los titulares de los registros públicos deberán presentar mensualmente a la Administración tributaria una declaración informativa en la que incluirán las entidades cuya constitución, establecimiento, modificación o extinción hayan inscrito durante el mes anterior.

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

1. El Consejo General del Notariado deberá presentar de forma telemática a la Administración tributaria una declaración informativa mensual, en la que se incluirá el nombre y apellidos de los comparecientes o de las personas o entidades en cuya representación actúen en el otorgamiento de escrituras o documentos en los que se formalicen actos o contratos que tengan por objeto la declaración, constitución, adquisición, transmisión, modificación o extinción del dominio y los demás derechos reales sobre bienes inmuebles o cualquier otro acto o contrato con trascendencia tributaria, en las que se den las siguientes circunstancias:

a) Que no hayan comunicado su número de identificación fiscal.
b) Que no hayan identificado los medios de pago empleados por las partes, cuando la contraprestación haya consistido en todo o en parte en dinero o signo que lo represente.

2. Cada declaración informativa se presentará antes de finalizar el mes y comprenderá las operaciones realizadas durante el mes precedente.

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

1. Las entidades públicas o privadas que concedan o reconozcan subvenciones, indemnizaciones o ayudas derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales estarán obligadas a presentar ante el órgano competente de la Administración tributaria una declaración anual de las satisfechas o abonadas durante el año anterior.
Cuando la entidad concedente no tenga su residencia en España, la obligación a que se refiere el párrafo anterior deberá ser cumplida por la entidad residente que tenga encomendada la gestión de las subvenciones, indemnizaciones o ayudas por cuenta de aquella.
2. En la declaración deberán figurar, además de los datos de identificación del declarante y del carácter con el que interviene en relación con las subvenciones, indemnizaciones o ayudas incluidas en la declaración, una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos:

a) Nombre, apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal.
b) Importe, tipo y concepto de la subvención, indemnización o ayuda satisfecha o abonada.

3. A los efectos de su inclusión en la correspondiente declaración, estas subvenciones, indemnizaciones o ayudas se entenderán satisfechas el día que se expida la correspondiente orden de pago. De no existir orden de pago, se entenderán satisfechas cuando se efectúe el pago.

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

Deberán presentar a la Administración tributaria una declaración anual, con el contenido que se indica, las siguientes personas o entidades:

a) Las entidades gestoras de los fondos de pensiones, que incluirán individualmente los partícipes de los planes adscritos a tales fondos y el importe de las aportaciones a los mismos, ya sean efectuadas directamente por ellos, por personas autorizadas o por los promotores de los citados planes.

Asimismo, los promotores de los productos paneuropeos de pensiones individuales regulados en el Reglamento (UE) 2019/1238 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, relativo a un producto paneuropeo de pensiones individuales (PEPP), que incluirán individualmente los ahorradores en tales planes y el importe de las aportaciones efectuadas por ellos a las subcuentas abiertas en cada cuenta de PEPP.

b) Los promotores de planes de pensiones que efectúen contribuciones a los mismos, que incluirán individualmente los partícipes por quienes efectuaron sus contribuciones y el importe aportado para cada partícipe.

c) Los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española o, en su caso, sus entidades gestoras, que incluirán individualmente los partícipes de los planes adscritos a tales fondos y el importe de las aportaciones a los mismos, bien sean efectuadas directamente por ellos, por personas autorizadas o por los promotores de los citados planes.

d) Las empresas o entidades que instrumenten compromisos por pensiones mediante un contrato de seguro, excluidos los planes de previsión social empresarial, que incluirán individualmente las personas por quienes efectuaron contribuciones y el importe correspondiente a cada una de ellas.

e) Las entidades aseguradoras que formalicen planes de previsión social empresarial, que incluirán individualmente los asegurados y el importe de las aportaciones a los mismos, ya sean efectuadas directamente por ellos o por los tomadores de los citados planes.

f) Las mutualidades de previsión social, que incluirán individualmente los mutualistas y las cantidades abonadas por estos para la cobertura de las contingencias que, conforme a lo establecido en los artículos 51, 53 y disposiciones adicionales novena y undécima 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, puedan ser objeto de reducción en la base imponible del impuesto.

g) Las entidades aseguradoras que comercialicen seguros privados de dependencia que puedan ser objeto de reducción en la base imponible, que incluirán individualmente los tomadores y el importe de las primas, ya sean efectuadas directamente por ellos o por personas autorizadas.

h) Las entidades aseguradoras que comercialicen planes de previsión asegurados, que incluirán individualmente los tomadores y el importe de las primas satisfechas.

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

Las entidades que concedan o intermedien en la concesión de préstamos, ya sean hipotecarios o de otro tipo, o intervengan en cualquier otra forma de financiación de la adquisición de un bien inmueble o de un derecho real sobre un bien inmueble, deberán presentar una declaración informativa anual relativa a dichas operaciones con los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los prestatarios.

b) Razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los prestamistas.

c) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los intermediarios, si los hubiera.

d) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de las partes en otras operaciones financieras directamente relacionadas con la adquisición de bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles.

e) Importe total del préstamo u operación, cantidades que se hayan satisfecho en el año en concepto de amortización de capital, intereses y demás gastos de financiación.

f) Año de constitución del préstamo u operación y periodo de duración.

g) Indicación de si el destinatario de la operación ha manifestado su voluntad de dedicar dicho inmueble a su vivienda habitual.

h) Referencia catastral.

i) Valor de tasación del inmueble.

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

1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a los bienes inmuebles o a derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero, de los que sean titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año.

2. La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

a) Identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología, según se determine en la correspondiente orden ministerial.

b) Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número.

c) Fecha de adquisición.

d) Valor de adquisición.

3. En caso de titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la información señalada los párrafos a) y b) del apartado anterior, deberá indicarse la fecha de adquisición de dichos derechos y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

4. En caso de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la información señalada en los párrafos a) y b) del apartado 2, deberá indicarse la fecha de adquisición de dicha titularidad y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

5. La obligación de información regulada en este artículo también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real del inmueble o derecho conforme a lo indicado en el apartado 1, en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiera perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, además de los datos a que se refiere el apartado 2, la declaración informativa deberá incorporar el valor de transmisión del inmueble o derecho y la fecha de ésta.

6. La obligación de información prevista en este artículo no resultará de aplicación respecto de los siguientes inmuebles o derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero:

a) Aquéllos de los que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) Aquéllos de los que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registrados en su contabilidad de forma individualizada y suficientemente identificados.

c) Aquéllos de los que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registrados en dicha documentación contable de forma individualizada y suficientemente identificados.

d) No existirá obligación de informar sobre ningún inmueble o derecho sobre bien inmueble cuando los valores a que se refieren los apartados 2.d), 3 y 4 no superasen, conjuntamente, los 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles.

7. Esta obligación deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

La presentación de la declaración en los años sucesivos sólo será obligatoria cuando el valor conjunto establecido en el apartado 6.d) hubiese experimentado un incremento superior al 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el apartado 5, respecto de los inmuebles o derechos respecto de los que se hubiese extinguido la titularidad a 31 de diciembre.

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

8. A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 2, en relación con cada uno de los inmuebles a los que se refiere dicho apartado y en relación con cada uno de los inmuebles sobre los que se constituyan los derechos a que se refieren los apartados 3 y 4.

A estos mismos efectos, tendrán la consideración de dato los siguientes:

a) Cada fecha y valor a que se refieren los párrafos c) y d) del apartado 2 en relación con cada uno de los inmuebles.

b) Cada fecha y valor a que se refiere el apartado 3, en relación con cada uno de los derechos.

c) Cada fecha y valor a que se refiere el apartado 4, en relación con cada uno de los derechos.

d) Cada fecha y valor de transmisión a que se refiere el apartado 5, en relación con cada uno de los inmuebles.

Artículo 54 ter. *Obligación de información de determinadas actividades por los operadores de plataformas.*

1. Las entidades que tuvieran la consideración de “operadores de plataforma obligados a comunicar información” de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo deberán suministrar a la Administración tributaria determinada información respecto al “período de referencia” relativa a las “actividades pertinentes” efectuadas por los “vendedores sujetos a comunicación de información”.

Los términos utilizados en este reglamento, así como en su normativa de desarrollo, relativos a esta obligación de información tendrán, conforme a lo dispuesto en el anexo V de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, y el Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales en el ámbito de la OCDE, el significado contenido en el anexo del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, salvo que la normativa establezca otra cosa.

2. No estarán sujetos a la obligación de información los "operadores de plataforma cualificados externos a la Unión", cuyas "actividades pertinentes" son, en su totalidad, "actividades pertinentes cualificadas" que son objeto de un intercambio automático de información.

Los "operadores de plataforma excluidos" que puedan demostrar, de conformidad con la legislación nacional, que el modelo empresarial de su plataforma no tiene "vendedores sujetos a comunicación de información" deberán presentar anualmente una declaración negativa comunicando a la Administración tributaria española su condición de "operador de plataforma excluido". La Orden ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente establecerá el plazo de presentación de la misma durante el año natural siguiente a aquel en el que el operador tenga la condición de "operador de plataforma excluido".

3. Operador de plataforma obligado a comunicar información.

Estará obligado a presentar la declaración a la Administración tributaria española cualquier "operador de plataforma", a excepción de los operadores de plataforma excluidos, que se encuentre en alguna de las situaciones siguientes:

a) Que el operador sea residente fiscal en España o, no siendo residente fiscal en España ni en ningún otro Estado miembro, cumpla alguno de los siguientes criterios de conexión:

1.º Que se hubiera constituido con arreglo a la legislación española.

2.º Que tenga su sede de dirección, incluida su dirección efectiva, en España.

3.º Que tenga un establecimiento permanente en España y no sea un «operador de plataforma cualificado externo a la Unión».

Este último criterio no será aplicable cuando la determinación del "operador de plataforma obligado a comunicar información" se efectúe conforme a las Normas tipo de comunicación de información por operadores de plataformas respecto de los vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico y por encargo.

Cuando los operadores a los que se refiere esta letra cumplieran alguno de los criterios de conexión en España y en otro Estado miembro o "Jurisdicción socia" podrán elegir presentar la declaración ante la Administración tributaria española, de conformidad con la sección II, letra A, del anexo citado previo registro en España en los términos establecidos reglamentariamente y notificándolo, en su caso, al otro Estado miembro o "Jurisdicción socia".

b) Que el operador no cumpla ninguno de los criterios de conexión de la letra a) anterior en un Estado miembro, pero facilite la realización de una "actividad pertinente" por parte de "vendedores sujetos a comunicación de información" residentes en un Estado miembro o que conlleve el arrendamiento o cesión temporal de uso de bienes inmuebles ubicados en un Estado miembro, y no sea un "operador de plataforma cualificado externo a la Unión", siempre que dicho operador se hubiera registrado en España en los términos establecidos reglamentariamente.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el operador no estará obligado a facilitar la información mencionada en el apartado 4 de este artículo con respecto a las "actividades pertinentes cualificadas" objeto de un "acuerdo de cualificación vigente entre autoridades competentes", que ya prevea el intercambio automático de información equivalente con un Estado miembro sobre los "vendedores sujetos a comunicación de información" residentes en ese Estado miembro.

Cuando la determinación del operador de plataforma obligado a informar a que se refiere esta letra lo sea conforme a las Normas tipo de comunicación de información por parte de operadores de plataformas respecto de los vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico y por encargo y no cumpla ninguno de los criterios de conexión de la letra a) anterior en una "Jurisdicción socia", deberá presentar la

declaración a la Administración tributaria española cuando facilite la realización de una "actividad pertinente" por parte de "vendedores sujetos a comunicación de información" residentes en España o que conlleve el arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en España, salvo que hubiera presentado la declaración en otra "jurisdicción socia".

4. La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

a) Respecto del «operador de plataforma obligado a comunicar información»:

1.º Denominación social de la entidad.

2.º Número de identificación fiscal y, en su caso, número de identificación individual asignado por la Administración tributaria española.

3.º Identificación de la plataforma.

4.º El Estado miembro o "Jurisdicción socia" de cumplimiento de la obligación de información, cuando el "operador de plataforma obligado a comunicar información" a que se refiere el artículo 54.ter.3.a) de este reglamento cumpla alguno de los criterios de conexión allí enumerados en más de un Estado miembro o "Jurisdicción socia". Si el Estado miembro o "Jurisdicción socia" de cumplimiento de la obligación de información no fuera España, el operador deberá presentar la declaración informativa, únicamente, con los datos previstos en la letra a) de este apartado 4 y su nombre, número de identificación fiscal y dirección en esa jurisdicción donde declare.

b) Respecto de cada "vendedor sujeto a comunicación de información" que haya llevado a cabo una "actividad pertinente" distinta del arrendamiento o cesión temporal de uso de bienes inmuebles:

1.º Los datos que deban obtenerse de acuerdo con las normas y procedimientos de diligencia debida previstos en el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la declaración no contendrá la información indicada en el apartado 1.a), números 2.º a 5.º, y el apartado 1.b), números 2.º a 6.º, del artículo 5 del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, si se basa en una confirmación directa de la identidad y la residencia del "vendedor" a través de un servicio de identificación puesto a disposición por un Estado miembro o por la Unión Europea para determinar la identidad y todas las residencias fiscales del "vendedor". En cuyo caso, se comunicará que se usa un "servicio de identificación" y el nombre, el "identificador del servicio de identificación" y el Estado miembro de asignación de dicho identificador.

2.º El "identificador de cuenta financiera", siempre y cuando esté a disposición del "operador de plataforma obligado a comunicar información" y la autoridad competente del Estado miembro o "Jurisdicción socia" en que el "vendedor sujeto a comunicación de información" sea residente no haya comunicado que no pretende utilizar el "identificador de cuenta financiera" para estos fines.

3.º Cuando sea distinto del nombre del "vendedor sujeto a comunicación de información", además del "identificador de cuenta financiera", el nombre del titular de la cuenta financiera a la que se paga o abona la "contraprestación", en la medida en que esté a disposición del

"operador de plataforma obligado a comunicar información", así como cualquier otra información de identificación financiera de que disponga dicho "operador de plataforma" con respecto a ese titular de la cuenta.

4.º Cada Estado miembro o "Jurisdicción socia" en que el "vendedor sujeto a comunicación de información" es residente de conformidad con el artículo 8 del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

5.º La "contraprestación" total pagada o abonada durante cada trimestre del "período de referencia" y el número de "actividades pertinentes" por las que se ha pagado o abonado la "contraprestación".

La información con respecto a la contraprestación pagada o abonada en una moneda fiduciaria se comunicará en la moneda en que se ha pagado o abonado. En el caso contrario, se comunicará en euros, convertida o valorada mediante un criterio uniformemente aplicado por el "operador de plataforma obligado a comunicar información".

La información sobre la "contraprestación" y otros importes se comunicará con respecto al trimestre del "período de referencia" en que se haya pagado o abonado.

En el supuesto de que la "actividad pertinente" consistiera en el arrendamiento o cesión temporal de uso de bienes inmuebles, la "contraprestación" y el número de "actividades pertinentes" se comunicará respecto de cada "bien inmueble comercializado".

6.º Todas las comisiones, fianzas, tarifas, tributos y otras cantidades análogas retenidas o cobradas por el "operador de plataforma obligado a comunicar información" durante cada trimestre del "período de referencia".

c) Respecto de cada "vendedor sujeto a comunicación de información" que haya realizado una "actividad pertinente" que conlleve el arrendamiento o cesión temporal de uso de bienes inmuebles, además de la información a que se refiere la letra b) de este apartado, deberá informar de:

1.º La dirección de cada "bien inmueble comercializado", determinado conforme a los procedimientos de diligencia debida, y el correspondiente número de referencia catastral o su equivalente en la legislación nacional del Estado miembro o "Jurisdicción socia" en que está ubicado, si se conociera.

2.º El número de días que se ha arrendado o cedido cada "bien inmueble comercializado" durante el "período de referencia" y el tipo de cada "bien inmueble comercializado", si se conociera.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra, tendrá la consideración de "actividad pertinente" el arrendamiento y cualquier cesión temporal de uso de un bien inmueble.

5. El "operador de plataforma obligado a comunicar información" que pueda demostrar, de conformidad con la legislación nacional, que la misma información ha sido comunicada por otro "operador de plataforma obligado a comunicar información" deberá presentar la declaración informativa, únicamente, con los datos previstos en la letra a) del apartado 4, referidos tanto a él mismo como al operador de plataforma que haya comunicado la información prevista en las letras b) y c) de dicho apartado.

6. La declaración deberá ser objeto de presentación durante el mes de enero del año natural siguiente a aquel en el que el "vendedor" haya sido identificado como "vendedor sujeto a comunicación de información" en la forma establecida en la Orden Ministerial reguladora del modelo de declaración.

7. La Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente contendrá la información a que se refieren los apartados 3, 4 y 5, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información.

8. A efectos de lo establecido en la disposición adicional vigésima quinta.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las

informaciones a que se refieren cada uno de los números ordinales de las respectivas letras del apartado 4, en relación con cada uno de los correspondientes "operadores de plataforma obligado a comunicar información" y "vendedores sujetos a comunicación de información" a que se refiere la información.

No obstante lo anterior, en el supuesto del número 1.º de la letra b) del apartado 4, tendrá la consideración de conjunto de datos cada uno de los números ordinales a que se refieren las respectivas letras del artículo 5.1 del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

Sección 3.ª Requerimientos individualizados para la obtención de información

Artículo 55. *Disposiciones generales.*

1. Los requerimientos individualizados de información que realice la Administración tributaria deberán ser notificados al obligado tributario requerido e incluirán:

a) El nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario que debe suministrar la información.

b) El periodo de tiempo a que se refiere la información requerida.

c) Los datos relativos a los hechos respecto de los que se requiere la información.

2. En los requerimientos de información se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada.

No obstante, cuando las actuaciones de obtención de información se realicen por los órganos de inspección o de recaudación podrán iniciarse inmediatamente, incluso sin previo requerimiento escrito, en caso de que lo justifique la naturaleza de los datos a obtener o de las actuaciones a realizar y el órgano actuante se limite a examinar documentos, elementos o justificantes que deban estar a su disposición. Cuando se trate de documentos, elementos o justificantes que no deban estar a disposición de dichos órganos, se concederá a las personas o entidades requeridas un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para aportar la información solicitada o dar las facilidades necesarias a los órganos de inspección o de recaudación actuantes para que puedan obtenerla directamente.

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

Los requerimientos individualizados de información que se efectúen a las entidades y órganos a que se refiere el artículo 94.3 y 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizarán directamente por el superior jerárquico del órgano actuante que pretenda obtener la información.

En estos casos, el órgano actuante que pretenda obtener la información dirigirá una solicitud debidamente justificada al órgano competente para realizar el requerimiento.

En el ámbito de competencias del Estado, el órgano competente para realizar los requerimientos de información a que se refiere el artículo 94.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el director general, los directores de departamento o los delegados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los que dependa el órgano actuante que solicita la información. El órgano competente para realizar los requerimientos a que se refiere el artículo 94.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el director general o de departamento competente.

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

1. Cuando se trate de requerimientos de información que exijan el conocimiento de movimientos de cuentas o de operaciones a los que se refiere el artículo 93.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los órganos de inspección o de recaudación podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida.

Para requerir directamente la información a que se refiere el párrafo anterior a la entidad bancaria o crediticia será necesario obtener previamente la autorización del órgano competente o el consentimiento del obligado tributario. La solicitud de autorización deberá estar debidamente justificada y motivar en términos concretos las razones que aconsejan el requerimiento directo a la entidad, así como la procedencia, en su caso, de no notificar dicho requerimiento al obligado tributario.

La autorización habilitará para efectuar el requerimiento relativo a los movimientos de cuentas u operaciones financieras, así como los requerimientos posteriores relativos a la documentación soporte de los mismos, y al nombre y apellidos o razón social o denominación completa de las personas o entidades y la identificación de las cuentas a las que se refieran el origen o destino de los movimientos, cheques u otras órdenes de cargo o abono, aun cuando dichos cheques u órdenes hubieran sido sustituidos o tuvieran origen en otros del mismo o diferente importe.

En el ámbito de competencias del Estado, la autorización a que se refiere el apartado anterior corresponderá al director de departamento o a los delegados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los que dependa el órgano actuante que solicita la autorización.

2. El requerimiento deberá ser notificado a la entidad requerida y en él se precisarán las cuentas u operaciones objeto del requerimiento, los obligados tributarios afectados y, en su caso, el alcance en cuanto al periodo de tiempo a que se refiera.

Los datos solicitados podrán referirse a las operaciones activas o pasivas de las distintas cuentas, a la totalidad o parte de sus movimientos, durante el periodo de tiempo a que se refiera el requerimiento, y a las restantes operaciones que se hayan producido. Asimismo, las actuaciones podrán extenderse a los documentos y demás antecedentes relativos a los datos solicitados.

El requerimiento precisará también el modo en que vayan a practicarse las actuaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente y podrá solicitarse la aportación de los datos en soporte informático de acuerdo con los formatos de uso generalizado.

3. Las actuaciones de obtención de información previstas en este artículo podrán desarrollarse mediante requerimiento a la entidad para que aporte los datos o antecedentes objeto del mismo o mediante personación en su oficina, despacho o domicilio para examinar los documentos en los que consten.

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

4. En los casos de cuentas indistintas o conjuntas a nombre de varias personas o entidades, en los depósitos de titularidad plural y en otros supuestos análogos, la petición de información sobre uno de los cotitulares o autorizados implicará la disponibilidad de todos los movimientos de la cuenta, depósito u operación, pero la Administración tributaria no podrá utilizar la información obtenida frente a otro titular o autorizado sin seguir previamente los trámites previstos en este artículo.

Sección 4.ª Transmisión de datos con trascendencia tributaria por la Administración tributaria

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

1. Las transmisiones de datos con trascendencia tributaria por medios electrónicos, informáticos o telemáticos se ajustarán a lo previsto en el Real Decreto 263/1996, de 16 de febrero, por el que se regula la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas por la Administración General del Estado.

2. La transmisión de datos por dichos medios a una Administración pública o a una entidad de derecho público se efectuará a solicitud del órgano o entidad que necesite la información para tramitar el procedimiento o actuación. En la solicitud deberán identificarse los datos requeridos, sus titulares y la finalidad por la que se requieren. Asimismo, se hará constar que se dispone del consentimiento expreso de los titulares afectados o de la autorización correspondiente en aquellos casos en que uno u otra sean necesarios.

De la petición y recepción de los datos se dejará constancia en el expediente por el órgano u organismo receptor. A efectos de la verificación del origen y la autenticidad de los datos por los órganos de fiscalización y control, se habilitarán mecanismos para que los órganos mencionados puedan acceder a los datos transmitidos.

TÍTULO III

Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos

CAPÍTULO I

Órganos y competencias

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

1. Las normas de organización específica a que se refiere el artículo 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, atribuirán las competencias en la aplicación de los tributos, y podrán establecer los términos en los que el personal encargado de la aplicación de los tributos pueda realizar actuaciones fuera del ámbito competencial del órgano del que dependan.

En el caso de obligados tributarios no residentes sin establecimiento permanente en España, a falta de previsión en la norma de organización específica, será competente el órgano de la Administración tributaria en cuyo ámbito territorial tenga el domicilio el representante del obligado tributario, el responsable, el retenedor, el depositario o el gestor de los bienes o derechos, o el pagador de las rentas al no residente, sin perjuicio de lo previsto en la normativa propia de cada tributo.

2. En el ámbito de una misma Administración tributaria la comunicación de un cambio de domicilio fiscal, siempre que dicho criterio sea el que determine la competencia del órgano, o el cambio de adscripción a otro órgano, producirán los siguientes efectos en relación con la competencia de los órganos administrativos:

a) Las funciones de aplicación de los tributos, incluidas las relativas a obligaciones anteriores, se ejercerán a partir de ese momento por el órgano correspondiente al nuevo domicilio fiscal o por aquel que resulte destinatario del cambio de adscripción, respectivamente.

b) Los procedimientos que se encuentren en curso de tramitación en el momento en que se produzca de manera efectiva el cambio de domicilio o de adscripción, serán continuados y finalizados por el nuevo órgano competente. A estos efectos se remitirán a dicho órgano los antecedentes que sean necesarios.

No obstante, cuando se hubiera iniciado de oficio un procedimiento de aplicación de los tributos con anterioridad a la comunicación del nuevo domicilio, dicha comunicación surtirá

efectos en relación con la competencia del órgano administrativo al mes siguiente de su presentación, salvo que durante dicho plazo la Administración tributaria inicie un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio, en cuyo caso todos los procedimientos iniciados de oficio antes de la referida comunicación se continuarán y finalizarán por el órgano que los viniese tramitando en tanto no se resuelva el expediente de comprobación del cambio de domicilio. Lo anterior no impedirá que la Administración tributaria pueda iniciar en cualquier otro momento un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal del obligado tributario.

3. Lo dispuesto en el apartado 2.b) anterior no será de aplicación en las actuaciones y procedimientos de inspección y de declaración de responsabilidad tributaria, en los que no se alterará la competencia del órgano actuante por el cambio de domicilio fiscal, si dicho criterio es el que determina la competencia del órgano, o cambio de adscripción respecto a los procedimientos ya iniciados antes de la comunicación de dicho cambio. Esta competencia se mantendrá aun cuando las actuaciones hayan de proseguirse frente al sucesor o sucesores del obligado tributario.

4. En el ámbito de la Dirección General del Catastro y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los órganos competentes para modificar por razones de organización o planificación la competencia en el ámbito de la aplicación de los tributos, son, respectivamente, el Director General del Catastro y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En el caso de los obligados tributarios regulados en el artículo 35.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecerá, en sus normas de organización específica, el órgano competente.

5. En relación con los grupos fiscales que tributen en el régimen de consolidación fiscal en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español respecto de los que se produzca un cambio de sociedad representante del grupo, se atenderá en los procedimientos de aplicación de los tributos a lo previsto en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 195 de este reglamento.

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

1. En los términos establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los funcionarios de la Administración tributaria serán considerados agentes de la autoridad en el ejercicio de sus funciones, a los efectos de la responsabilidad administrativa y penal de quienes ofrezcan resistencia o cometan atentado o desacato contra ellos, de hecho o de palabra, durante actos de servicio o con motivo del mismo.

Las autoridades y entidades a que se refiere el artículo 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a prestar a los funcionarios y demás personal de los órganos de la Administración tributaria el apoyo, concurso, auxilio y protección que les sea necesario para el ejercicio de sus funciones.

En caso de inobservancia de la obligación a que se refiere el párrafo anterior, deberá darse traslado de lo actuado a los órganos con funciones de asesoramiento jurídico para que ejerciten, en su caso, las acciones que procedan. En el ámbito de competencias del Estado serán competentes para acordar dicho traslado los órganos que se determinen en las normas de organización específica.

2. Cada Administración tributaria proveerá al personal a su servicio del correspondiente documento acreditativo de su condición en el desempeño de sus funciones.

3. Cuando el personal al servicio de la Administración tributaria conozca en el curso de sus actuaciones hechos de los que pudieran derivarse indicios de fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea, los harán constar en diligencia y lo pondrán en conocimiento del órgano competente o, en su caso, de la autoridad judicial o del Ministerio Fiscal.

Asimismo, el personal al servicio de la Administración tributaria pondrá en conocimiento de la autoridad judicial o del Ministerio Fiscal por medio de la autoridad competente los hechos que conozcan en el curso de sus actuaciones que puedan ser constitutivos de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada.

4. Todo el personal al servicio de la Administración tributaria estará obligado al más estricto y completo sigilo respecto de los datos, informes o antecedentes que conozca por razón de su cargo o puesto de trabajo.

Dicha información tendrá carácter reservado y sólo podrá ser comunicada a quienes por razón de sus competencias intervengan en el procedimiento de que se trate. Los resultados de las actuaciones podrán ser utilizados en todo caso por el órgano que las haya realizado y por otros órganos de la misma Administración tributaria en orden al adecuado desempeño de sus funciones respecto del mismo o de otros obligados tributarios.

5. Los datos, informes o antecedentes obtenidos en el curso de las actuaciones podrán utilizarse cuando sea necesario para la emisión de informes, peritajes o asistencias solicitados a otros órganos, Administraciones, personas o entidades, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 95.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

6. Los funcionarios y el personal al servicio de la Administración tributaria no estarán obligados a declarar como testigos en los procedimientos civiles ni en los penales, por delitos perseguibles únicamente a instancia de parte, cuando no pudieran hacerlo sin violar el deber de sigilo que estén obligados a guardar.

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

1. Las facultades que puedan ejercerse en las distintas actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos corresponderán a los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que intervengan en dichas actuaciones y procedimientos.

2. Las normas de organización específica podrán regular la intervención en el desarrollo de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos de funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen puestos de trabajo en órganos con funciones distintas.

3. Los órganos de aplicación de los tributos podrán realizar las actuaciones que sean necesarias para la ejecución de las resoluciones administrativas o judiciales.

Cuando la resolución haya ordenado la retroacción de las actuaciones continuará el procedimiento de aplicación de los tributos en el que se hubiera dictado el acto anulado hasta su terminación, conforme a lo establecido en su normativa reguladora.

CAPÍTULO II

Principios generales de la aplicación de los tributos

Sección 1.ª Información y asistencia a los obligados tributarios

Artículo 62. *La información y asistencia tributaria.*

La Administración tributaria promoverá y facilitará a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos, poniendo a su disposición servicios de información y asistencia tributaria.

Subsección 1.ª Actuaciones de información tributaria

Artículo 63. *Actuaciones de información.*

1. Las actuaciones de información se realizarán de oficio mediante la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias y la doctrina administrativa de mayor trascendencia o mediante el envío de comunicaciones, entre otros medios.

La elaboración de las disposiciones interpretativas o aclaratorias corresponderá a los órganos a los que se refiere el artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se publicarán en el boletín oficial que corresponda, pudiendo ser sometidas a información pública, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, en la forma establecida en el artículo 26.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

2. Las actuaciones a las que se refiere el párrafo primero del apartado anterior, también deberán llevarse a cabo, a iniciativa del obligado tributario, mediante la contestación a solicitudes de información tributaria, cualquiera que sea el medio por el que se formulen.

Cuando resulte conveniente una mayor difusión, la información de carácter general podrá ofrecerse a los grupos sociales o instituciones que estén interesados en su conocimiento.

En los supuestos en los que las solicitudes de información se formulen por escrito, se deberá incluir el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del obligado tributario, así como el derecho u obligación tributaria que le afecta respecto del que se solicita la información.

3. En la contestación a las solicitudes de información tributaria, incluidas aquellas relativas a retenciones, ingresos a cuenta o repercusiones, la Administración comunicará los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, sin que dicha contestación pueda ser objeto de recurso.

Las actuaciones de información y las contestaciones a las solicitudes de información tendrán los efectos previstos en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La falta de contestación de las solicitudes de información en los plazos establecidos en el artículo 64 de este reglamento no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de solicitud.

4. En el ámbito de competencias del Estado, las actuaciones de información tributaria corresponderán a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se refieran a cuestiones de su competencia, excepto cuando se refiera a cuestiones relativas a la aplicación de los tributos desarrolladas por otro órgano o entidad.

Artículo 64. *Tramitación de las solicitudes de información.*

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

2. Cuando las solicitudes de información tributaria escritas sean recibidas por una Administración tributaria que no sea competente por razón de la materia, será remitida a la Administración competente y se comunicará esta circunstancia al interesado.

Subsección 2.ª Consultas tributarias escritas

Artículo 65. *Órgano competente para la contestación de las consultas tributarias escritas.*

En el ámbito de competencias del Estado, la competencia para contestar las consultas a las que se refiere esta subsección corresponderá a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 88.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 66. *Iniciación del procedimiento para la contestación de las consultas tributarias escritas.*

1. Las consultas se formularán por el obligado tributario mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, que deberá contener como mínimo:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante.

En el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse la documentación acreditativa de la representación.

b) Manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta, salvo que esta sea formulada por las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

c) Objeto de la consulta.

d) En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso.

e) Lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.

2. En el caso de que la consulta verse sobre la existencia de un establecimiento permanente o sobre una transacción transfronteriza, el consultante deberá declarar dicha circunstancia con carácter expreso, sin perjuicio de la apreciación de oficio por parte de la Administración tributaria competente para la contestación de la consulta.

Asimismo, el escrito de consulta deberá contener, además de los datos incluidos en el apartado 1 de este precepto, los siguientes datos:

a) Identificación del grupo mercantil o fiscal al que pertenece, en su caso, el consultante.

b) Descripción de la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones desarrolladas o a desarrollar. En cualquier caso, dicha descripción se realizará con pleno respeto a la regulación del secreto comercial, industrial o profesional y al interés público.

c) Estados que pudieran verse afectados por la transacción u operación objeto de consulta.

d) Personas residentes en otros Estados que pudieran verse afectadas por la contestación a la consulta.

e) Otros datos que fueran exigibles por la normativa de asistencia mutua aplicable.

3. En la solicitud se podrá incluir un domicilio a efectos de notificaciones y aquella se podrá acompañar de los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

4. A los efectos de este artículo, serán válidos los documentos normalizados que apruebe la Administración tributaria.

5. Las consultas podrán presentarse utilizando medios electrónicos. No obstante lo anterior, la presentación deberá efectuarse por dichos medios en el caso de los obligados tributarios que estuvieran obligados a relacionarse con la Administración por los citados medios.

6. Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en los apartados 1 y 2 de este artículo, se requerirá al obligado tributario o a las entidades a que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsanen el defecto con indicación de que de no atender el requerimiento en el plazo señalado se le tendrá por desistido de la consulta y se archivará sin más trámite.

7. Si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario.

Artículo 67. *Tramitación del procedimiento para la contestación de las consultas tributarias escritas.*

1. Durante la tramitación del procedimiento se podrá requerir al obligado tributario la documentación o información que se estime necesaria para efectuar la contestación.

2. Asimismo, se podrá solicitar de otros centros directivos y organismos los informes que se estimen pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado.

Artículo 68. *Contestación de consultas tributarias escritas.*

1. Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio.

2. Cuando la consulta haya sido formulada por alguna de las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, su contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o

reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

Subsección 3.ª Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles

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

1. En los tributos que graven la adquisición o transmisión de bienes inmuebles y cuya base imponible se determine por el valor real de dichos bienes, los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria información sobre el valor de los que estén situados en el territorio de su competencia.

Esta información tendrá efectos vinculantes en los términos previstos en el artículo 90.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando haya sido suministrada por la Administración tributaria gestora del tributo que grave la adquisición o la transmisión y en relación con los bienes inmuebles situados en el territorio de su competencia.

2. Las solicitudes se formularán mediante escrito, en el que se expresarán con claridad y con la extensión necesaria:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del solicitante y, en su caso, del representante. En el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse la documentación acreditativa de la representación.

b) Naturaleza del bien, ubicación y características técnicas y físicas que puedan contribuir a su correcta valoración a efectos fiscales por parte de la Administración tributaria.

c) Lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.

3. El solicitante podrá incluir un domicilio a efectos de notificaciones, así como la estimación de la valoración del bien al que se refiere la solicitud.

4. El órgano competente podrá requerir al interesado la documentación que estime necesaria para la valoración del bien inmueble. Asimismo, podrá solicitar los informes de otros centros directivos y organismos que estime pertinentes.

5. Las solicitudes podrán presentarse utilizando medios electrónicos, informáticos o telemáticos siempre que la identificación de las personas o entidades a que se refiere el apartado 2.a) quede garantizada.

6. El plazo para contestar estas solicitudes de información será de tres meses.

Subsección 4.ª Emisión de certificados tributarios

Artículo 70. *Los certificados tributarios.*

1. Se entenderá por certificado tributario el documento expedido por la Administración tributaria que acredite hechos relativos a la situación tributaria de un obligado tributario.

2. Los certificados podrán acreditar, entre otras circunstancias, la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos o extremos concretos contenidos en ellas, la situación censal, el cumplimiento de obligaciones tributarias y la existencia o inexistencia de deudas o sanciones pendientes de pago que consten en las bases de datos de la Administración tributaria.

3. Los hechos o datos que se certifiquen se referirán exclusivamente al obligado tributario al que se refiere el certificado, sin que puedan incluir ni referirse a datos relativos a terceros salvo que la finalidad del certificado exija dicha inclusión.

4. No podrán certificarse datos referidos a obligaciones tributarias respecto de las cuales haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

5. En tanto no haya vencido el plazo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias no podrá expedirse certificado sobre el cumplimiento de estas.

Artículo 71. *Solicitud de los certificados tributarios.*

1. Los certificados tributarios se expedirán:

a) A instancia del obligado tributario al que el certificado se refiera.

b) A petición de un órgano administrativo o de cualquier otra persona o entidad interesada que requiera el certificado, siempre que dicha petición esté prevista en una ley o cuente con el previo consentimiento del obligado tributario.

2. Cuando el certificado se solicite mediante representante se deberá acreditar dicha representación.

3. Cuando para la tramitación de un procedimiento o actuación administrativa sea necesario la obtención de un certificado tributario de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Administración pública que lo requiera deberá solicitarlo directamente y hará constar la ley que habilita a efectuar dicha solicitud o que cuenta con el previo consentimiento del obligado tributario. En estos casos, la Administración pública solicitante no podrá exigir la aportación del certificado al obligado tributario. La Agencia Estatal de Administración Tributaria no expedirá el certificado a solicitud del obligado cuando tenga constancia de que ha sido remitido a la Administración pública correspondiente.

Artículo 72. *Contenido de los certificados tributarios.*

1. Los certificados tributarios contendrán, al menos, los siguientes datos y circunstancias:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado tributario.

b) Las circunstancias, obligaciones o requisitos que deban ser certificados. Cuando mediante un certificado deba acreditarse el cumplimiento de determinadas circunstancias de carácter tributario exigidas por la norma reguladora del certificado, se harán constar expresamente dichas circunstancias.

Las certificaciones serán positivas cuando consten cumplidas la totalidad de las circunstancias, obligaciones o requisitos exigidos al efecto por la normativa reguladora del certificado. A estos efectos, bastará una mención genérica de los mismos.

Cuando las certificaciones sean negativas deberán indicarse las circunstancias, obligaciones o requisitos que no consten cumplidos.

Cuando los datos declarados o comunicados por el obligado tributario no coincidan con los comprobados por la Administración, se certificarán estos últimos.

c) La inexistencia de la información que se solicita en las bases de datos de la Administración tributaria o la improcedencia de suministrar dicha información, cuando no se pueda certificar la información contenida en el párrafo b).

d) Lugar, fecha y firma del órgano competente para su expedición y el código seguro de verificación.

Artículo 73. *Expedición de los certificados tributarios.*

1. El órgano competente de la Administración tributaria deberá expedir el certificado en el plazo de 20 días, salvo que en la normativa reguladora del certificado se haya fijado un plazo distinto. El certificado se enviará al lugar señalado a tal efecto en la solicitud o, en su defecto, al domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante.

Salvo que se establezca lo contrario, la falta de emisión de un certificado en plazo no determinará que se entienda emitido con carácter positivo.

2. El certificado tributario podrá expedirse en papel o bien mediante la utilización de técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas.

En el ámbito de competencias del Estado, cuando el certificado sea solicitado a petición de un órgano administrativo, se expedirá por vía telemática y, en caso de que se expida de forma automatizada, se aplicará lo previsto en los artículos 82 al 86, ambos inclusive. A estos efectos, las transmisiones de datos sustituirán a los certificados tributarios y será de aplicación lo previsto en el artículo 58.

3. El contenido, autenticidad y validez del certificado se podrá comprobar mediante conexión con la página web de la Administración tributaria, utilizando para ello el código

seguro de verificación que figure en el certificado. Cuando el destinatario del certificado sea una Administración pública, dicha comprobación será obligatoria.

4. Una vez emitido el certificado, el obligado tributario podrá manifestar su disconformidad con cualquiera de los datos que formen parte de su contenido en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de su recepción, mediante un escrito en el que solicite la modificación del certificado dirigido al órgano que lo haya expedido, al que se adjuntarán los elementos de prueba que estime convenientes para acreditar su solicitud.

Si el órgano que emitió el certificado estimara incorrecto el certificado expedido, procederá a la emisión de uno nuevo en el plazo de 10 días. Si no considerase procedente expedir un nuevo certificado lo comunicará al obligado tributario con expresión de los motivos en que se fundamenta.

Artículo 74. *Requisitos de la certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias.*

1. Para la emisión del certificado regulado en este artículo, se entenderá que el obligado tributario se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias cuando se verifique la concurrencia de las siguientes circunstancias:

a) Estar dado de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, cuando se trate de personas o entidades obligados a estar en dicho censo, y estar dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando se trate de sujetos pasivos no exentos dicho impuesto.

b) Haber presentado las autoliquidaciones que correspondan por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

c) Haber presentado las autoliquidaciones y la declaración resumen anual correspondiente a las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta.

d) Haber presentado las autoliquidaciones, la declaración resumen anual y, en su caso, las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido.

e) Haber presentado las declaraciones y autoliquidaciones correspondientes a los tributos locales.

f) Haber presentado las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información reguladas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

g) No mantener con la Administración tributaria expedidora del certificado deudas o sanciones tributarias en período ejecutivo, salvo que se trate de deudas o sanciones tributarias que se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida.

h) No tener pendientes de ingreso multas ni responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda pública declaradas por sentencia firme.

i) Haber presentado las autoliquidaciones que, en su caso, correspondan por los impuestos especiales, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica, el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, el Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados, el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.

2. Cuando se expida la certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias, se deberá indicar el carácter positivo o negativo de la certificación.

3. Las circunstancias indicadas en las letras b), c), d), e) y i) del apartado 1 se referirán a autoliquidaciones o declaraciones cuyo plazo de presentación hubiese vencido en los 12 meses precedentes a los dos meses inmediatamente anteriores a la fecha de la certificación.

4. Las circunstancias a que se refiere el apartado 1 se certificarán por cada Administración tributaria respecto de las obligaciones para cuya exigencia sea competente.

Artículo 75. *Efectos de los certificados tributarios.*

1. Los certificados tributarios tendrán carácter informativo y no se podrá interponer recurso alguno contra ellos, sin perjuicio de poder manifestar su disconformidad de acuerdo con lo previsto en el artículo 73.4, y de los recursos que puedan interponerse contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información.

Los certificados tributarios producirán los efectos que en ellos se hagan constar y los que se establezcan en la normativa que regule su exigencia.

2. Salvo que la normativa específica del certificado establezca otra cosa, los certificados tributarios tendrán validez durante 12 meses a partir de la fecha de su expedición mientras no se produzcan modificaciones de las circunstancias determinantes de su contenido, cuando se refiera a obligaciones periódicas, o durante tres meses, cuando se refiera a obligaciones no periódicas.

3. Los certificados expedidos por medios telemáticos producirán idénticos efectos a los expedidos en papel. La firma manuscrita será sustituida por un código de verificación generado electrónicamente que permita contrastar su contenido, autenticidad y validez mediante el acceso por medios telemáticos a los archivos del órgano u organismo expedidor. Los mismos efectos surtirán las copias de los certificados cuando las comprobaciones anteriores puedan efectuarse mediante el código de verificación.

Artículo 76. *Certificado en materia de fiscalidad del ahorro en la Unión Europea.*

(Suprimido).

Subsección 5.ª Actuaciones de asistencia tributaria

Artículo 77. *Actuaciones de asistencia tributaria.*

1. La asistencia tributaria consistirá en el conjunto de actuaciones que la Administración tributaria pone a disposición de los obligados para facilitar el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Entre otras actuaciones, la asistencia tributaria podrá consistir en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos, así como en la confección de un borrador de declaración.

2. Cuando la asistencia se materialice en la confección de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos a solicitud del obligado tributario, la actuación de la Administración tributaria consistirá en la trascripción de los datos aportados por el solicitante y en la realización de los cálculos correspondientes. Ultimado el modelo se entregará para su revisión y para la verificación de la correcta trascripción de los datos y su firma por el obligado, si este lo estima oportuno.

3. En los casos y en los términos que establezca la normativa de cada tributo, la asistencia también podrá prestarse mediante la confección por la Administración tributaria de un borrador de declaración a solicitud del obligado tributario.

A estos efectos, la Administración tributaria incorporará en el borrador los datos obrantes en su poder que sean necesarios para la declaración, con el importe y la calificación suministrada por el propio obligado o por un tercero que deba suministrar información con trascendencia tributaria.

4. Los datos, importes o calificaciones contenidos en las declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos confeccionados por la Administración o en los borradores que hayan sido comunicados al obligado tributario no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad.

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

1. La Administración tributaria podrá facilitar a los obligados tributarios programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos. En el ámbito de competencias del Estado

dichos programas se ajustarán a lo establecido en la Orden del Ministro de Economía y Hacienda por la que se apruebe el correspondiente modelo.

Asimismo, podrá facilitar otros programas de ayuda y asistencia, en el marco del deber y asistencia a los obligados tributarios, para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

2. La asistencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias se podrá ofrecer también por vía telemática. La Administración tributaria determinará para cada caso, en función de los medios disponibles y del estado de la tecnología aplicable, el alcance de esa asistencia y la forma y requisitos para su prestación, así como los supuestos en que dicha asistencia por vía telemática se preste de forma automatizada de acuerdo con lo previsto en el artículo 84.

3. El uso de estos medios deberá procurar alcanzar al mayor número de obligados tributarios. Para ello, los programas de ayuda y los servicios ofrecidos por vía telemática, en su caso, se ofrecerán también por otros medios a quienes no tuvieran acceso a los previstos en este artículo siempre que sea posible de acuerdo con los medios técnicos disponibles.

Sección 2.ª La colaboración social en la aplicación de los tributos

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

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 92 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración tributaria podrá hacer efectiva la colaboración social en la aplicación de los tributos mediante la celebración de acuerdos con:

a) Otras Administraciones públicas.

b) Entidades que tengan la condición de colaboradoras en la gestión recaudatoria.

c) Instituciones y organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales. A estos efectos, se entienden incluidas las organizaciones corporativas de las profesiones oficiales colegiadas.

En particular, tendrán especial consideración a efectos de la colaboración social los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal.

d) Personas o entidades que realicen actividades económicas, en relación con la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones de datos y otros documentos tributarios correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Patrimonio de sus trabajadores y, en su caso, de la correspondiente unidad familiar a que se refiere el artículo 82.1 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, y respecto de la prestación de servicios y asistencia a dichos trabajadores.

e) Personas o entidades que realicen actividades económicas, cuando su localización geográfica o red comercial pueda ayudar a la consecución de los fines de la Administración tributaria.

f) Otras personas o entidades que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

2. Los acuerdos de colaboración social firmados con las instituciones y organizaciones previstos en el apartado 1.c) anterior podrán extender sus efectos a las personas o entidades que sean colegiados, asociados o miembros de aquellas. Para ello, las personas o entidades interesadas deberán suscribir un documento individualizado de adhesión al acuerdo, donde se recoja expresamente la aceptación del contenido íntegro de este.

No obstante, la suscripción de acuerdos de colaboración por las organizaciones corporativas de notarios y registradores vinculará a todos los profesionales colegiados sin que sea precisa la adhesión individualizada a dichos acuerdos. El acuerdo suscrito con la organización corporativa recogerá esta circunstancia.

3. El incumplimiento de las obligaciones asumidas por las entidades, instituciones y organizaciones que hayan suscrito un acuerdo de colaboración supondrá la resolución del citado acuerdo, previa instrucción del oportuno expediente, con audiencia del interesado.

El incumplimiento por parte de una persona o entidad de las obligaciones asumidas en el documento individualizado de adhesión al que se refiere el apartado 2 anterior supondrá su

exclusión del acuerdo con el procedimiento y garantías previstos en el párrafo anterior, y quedará sin efecto la autorización individual.

4. La Administración tributaria establecerá los requisitos y condiciones para suscribir los acuerdos de colaboración social a que se refiere el artículo 92.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En el ámbito de competencias del Estado, se establecerán mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda.

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

El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer otros aspectos a los que pueda referirse la colaboración social en la aplicación de los tributos, distintos de los previstos en el artículo 92.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

1. Cuando se posibilite la realización de las actuaciones de colaboración social mediante la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos, será de aplicación lo previsto en los artículos 82 a 86 de este reglamento, ambos inclusive.

2. De acuerdo con lo previsto en el artículo 92.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración tributaria podrá establecer los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Economía y Hacienda establecerá mediante orden ministerial los requisitos y condiciones para la presentación y remisión de declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el marco de los acuerdos de colaboración social.

Sección 3.ª Utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las actuaciones y procedimientos tributarios

Artículo 82. *Utilización de tecnologías informáticas y telemáticas.*

En la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos deberá respetarse el derecho a la protección de datos de carácter personal en los términos establecidos en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal, en las demás leyes específicas que regulan el tratamiento de la información y en sus normas de desarrollo.

Artículo 83. *Identificación de la Administración tributaria actuante.*

1. La Administración tributaria actuante en los procedimientos y actuaciones en los que se utilicen técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos podrá identificarse mediante sistemas de códigos o firmas electrónicas, previamente aprobados por el órgano competente y publicado en el boletín oficial que corresponda.

2. De igual modo podrán ser identificados los órganos actuantes y sus titulares, cuando la naturaleza de la actuación o del procedimiento así lo requiera. Asimismo, se garantizará el ejercicio de su competencia.

3. La Administración tributaria publicará en el boletín oficial correspondiente los códigos que sirvan para confirmar el establecimiento con ella de comunicaciones seguras en redes abiertas por los ciudadanos. Las comunicaciones en redes cerradas se regirán por sus reglas específicas.

Artículo 84. *Actuación automatizada.*

1. En caso de actuación automatizada deberá establecerse previamente el órgano u órganos competentes según los casos, para la definición de especificaciones, programación, mantenimiento, supervisión y control de calidad del sistema de información. Asimismo, se indicará el órgano que debe ser considerado responsable a efectos de impugnación.

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

a) Sello electrónico de Administración pública, órgano o entidad de derecho público basado en certificado electrónico que reúna los requisitos exigidos por la legislación de firma electrónica.

b) Código seguro de verificación vinculado a la Administración pública, órgano o entidad permitiéndose en todo caso la comprobación de la autenticidad e integridad del documento accediendo por medios electrónicos a los archivos del órgano u organismo emisor.

Cada Administración tributaria determinará los supuestos de utilización de uno y otro sistema de firma electrónica.

3. Para el desarrollo de las actividades de asistencia a los obligados tributarios, la Administración tributaria podrá establecer servicios automatizados, tales como la identificación telemática ante las entidades colaboradoras en la recaudación, la participación en procedimientos de enajenación forzosa o la puesta a su disposición de registros electrónicos de apoderamiento o representación.

Artículo 85. *Aprobación y difusión de aplicaciones.*

1. En los supuestos de actuación automatizada a que se refiere el artículo anterior, las aplicaciones informáticas que efectúen tratamientos de información cuyo resultado sea utilizado por la Administración tributaria para el ejercicio de sus potestades y por las que se determine directamente el contenido de las actuaciones administrativas, habrán de ser previamente aprobadas mediante resolución del órgano que debe ser considerado responsable a efectos de la impugnación de los correspondientes actos administrativos. Cuando se trate de distintos órganos de la Administración tributaria no relacionados jerárquicamente, la aprobación corresponderá al órgano superior jerárquico común de la Administración tributaria de que se trate, sin perjuicio de las facultades de delegación establecidas en el ordenamiento jurídico.

2. Los interesados podrán conocer la relación de dichas aplicaciones mediante consulta en la página web de la Administración tributaria correspondiente, que incluirán la posibilidad de una comunicación segura conforme a lo previsto en el artículo 83.3.

Artículo 86. *Equivalencia de soportes documentales.*

1. Las copias realizadas en soporte de papel de documentos públicos administrativos emitidos por medios electrónicos y firmados electrónicamente tendrán la consideración de copias auténticas, siempre que incluyan la impresión de un código seguro de verificación generado electrónicamente u otros sistemas de verificación que permitan contrastar su autenticidad mediante el acceso a los archivos electrónicos de la Administración pública, órgano u organismo emisor.

2. Los interesados podrán conocer qué documentos se emiten con un código seguro de verificación u otro sistema de verificación que permita la comprobación de la autenticidad de su copia impresa mediante el acceso electrónico a los archivos del emisor. Para ello serán objeto de publicación en la página web de la Administración tributaria correspondiente.

3. Las Administraciones tributarias podrán obtener imágenes electrónicas de documentos, con su misma validez y eficacia, mediante procesos de digitalización que garanticen su autenticidad, la integridad y la conservación del documento imagen, de lo que se dejará constancia. En tal caso, podrá ser destruido el documento origen salvo que una norma legal o reglamentaria imponga un específico deber de conservación.

4. El expediente electrónico es el conjunto de documentos electrónicos correspondientes a un procedimiento administrativo, cualquiera que sea el tipo de información que contengan.

El foliado de los expedientes electrónicos podrá llevarse a cabo mediante un índice electrónico, firmado o sellado por la Administración, órgano o entidad actuante, según proceda. Este índice garantizará la integridad del expediente electrónico y permitirá su recuperación siempre que sea preciso, siendo admisible que un mismo documento forme parte de distintos expedientes electrónicos.

La remisión de expedientes podrá ser sustituida a todos lo efectos legales por la puesta a disposición del expediente electrónico, teniendo el interesado derecho a obtener copia del mismo.

CAPÍTULO III

Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios

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

Subsección 1.ª Iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios

Artículo 87. *Iniciación de oficio.*

1. La iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos.

2. La iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación.

Cuando así estuviese previsto, el procedimiento podrá iniciarse directamente con la notificación de la propuesta de resolución o de liquidación.

3. La comunicación de inicio contendrá, cuando proceda, además de lo previsto en el artículo 97.1 de este reglamento, lo siguiente:

a) Procedimiento que se inicia.

b) Objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal.

c) Requerimiento que, en su caso, se formula al obligado tributario y plazo que se concede para su contestación o cumplimiento.

d) Efecto interruptivo del plazo legal de prescripción.

e) En su caso, la propuesta de resolución o de liquidación cuando la Administración cuente con la información necesaria para ello.

f) En su caso, la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica.

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

5. Las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto de la actuación o procedimiento, en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones.

Asimismo, los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso.

Artículo 88. *Iniciación a instancia del obligado tributario.*

1. La iniciación de un procedimiento a instancia del obligado tributario podrá realizarse mediante autoliquidación, declaración, comunicación de datos, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa aplicable, que podrán ser presentados en papel o por medios electrónicos, informáticos y telemáticos cuando las disponibilidades técnicas de la Administración lo permitan.

2. Cuando el procedimiento se inicie mediante solicitud, esta deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante.

b) Hechos, razones y petición en que se concrete la solicitud.

c) Lugar, fecha y firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.

d) Órgano al que se dirige.

3. En el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse la documentación acreditativa de la representación.

4. Cuando el procedimiento se inicie mediante solicitud, esta podrá incluir un domicilio a efectos de notificaciones.

5. La Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios, cuando hayan sido previamente aprobados, los modelos normalizados de autoliquidación, declaración, comunicación de datos, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria, preferentemente por medios telemáticos, así como en las oficinas correspondientes para facilitar a los obligados la aportación de los datos e informaciones requeridos o para simplificar la tramitación del correspondiente procedimiento.

6. Cuando los documentos a que se refiere el apartado 1 se presenten en papel, el obligado tributario podrá obtener copia sellada siempre que la aporte junto a los originales. En dicha copia se hará constar el lugar, fecha y hora de presentación.

7. Cuando el interesado efectúe la presentación de los documentos a que se refieren los apartados anteriores mediante soportes, medios o aplicaciones informáticas, electrónicas o telemáticas, se deberán consignar aquellos datos exigidos por la Administración tributaria para la iniciación del procedimiento.

En estos casos, el recibí se expedirá de acuerdo con las características del soporte, medio o aplicación utilizados.

Cuando se aporte documentación anexa a la presentada por medios informáticos, electrónicos o telemáticos y el sistema no permita la aportación directa, el obligado deberá presentarla en cualquiera de los registros administrativos previstos en la normativa aplicable en el plazo de 10 días, contados desde el de la presentación, sin necesidad de previo requerimiento administrativo al efecto, salvo que la normativa específica establezca un lugar o plazo distinto. En dicha documentación se identificará debidamente la solicitud o comunicación presentada por medios o técnicas electrónicos, informáticos o telemáticos.

Artículo 89. *Subsanación.*

1. Si el documento de iniciación no reúne los requisitos que se señalan en los apartados 2 y 3 del artículo anterior y los exigidos, en su caso, por la normativa específica aplicable, se requerirá al interesado para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos, con indicación de que si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido y se procederá al archivo sin más trámite.

2. Todas las recepciones por medios y técnicas electrónicos, informáticos y telemáticos serán provisionales a resultas de su procesamiento. Cuando no se ajusten al diseño y demás especificaciones establecidas por la normativa aplicable, se requerirá al declarante para que en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane los defectos de que adolezca. Transcurrido dicho plazo sin haber atendido el requerimiento, de persistir anomalías que impidan a la Administración tributaria el

conocimiento de los datos, se le tendrá, en su caso, por desistido de su petición o por no cumplida la obligación correspondiente y se procederá al archivo sin más trámite.

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

Subsección 2.ª Tramitación de las actuaciones y procedimientos tributarios

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

1. Las actuaciones que se desarrollen en las oficinas públicas se realizarán dentro del horario oficial de apertura al público y, en todo caso, dentro de la jornada de trabajo.

2. Si las actuaciones se desarrollan en los locales del obligado tributario, se respetará la jornada laboral de oficina o de la actividad que se realice en ellos. Cuando medie el consentimiento del obligado tributario, las actuaciones podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad.

3. Cuando se disponga de autorización judicial para la entrada en el domicilio del obligado tributario constitucionalmente protegido, las actuaciones se ajustarán a lo que disponga la autorización en relación con la jornada y el horario para realizarlas.

4. Cuando el obligado tributario fuese una persona con discapacidad o con movilidad reducida, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se desarrollarán en el lugar que resulte más apropiado de entre los previstos en los apartados 1 y 2 de este artículo.

Articulo 91. *Ampliación y aplazamiento de los plazos de tramitación.*

1. El órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos.

2. No se concederá más de una ampliación del plazo respectivo.

3. Para que la ampliación pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

a) Que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar.

b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.

c) Que no se perjudiquen derechos de terceros.

4. La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar.

La notificación expresa de la concesión de la ampliación antes de la finalización del plazo inicialmente fijado podrá establecer un plazo de ampliación distinto e inferior al previsto en el párrafo anterior.

5. Cuando el obligado tributario justifique la concurrencia de circunstancias que le impidan comparecer en el lugar, día y hora que le hubiesen fijado, podrá solicitar un aplazamiento dentro de los tres días siguientes al de la notificación del requerimiento. En el supuesto de que la circunstancia que impida la comparecencia se produzca transcurrido el citado plazo de tres días, se podrá solicitar el aplazamiento antes de la fecha señalada para la comparecencia.

En tales casos, se señalará nueva fecha para la comparecencia.

6. El acuerdo de concesión o la denegación de la ampliación o del aplazamiento no serán susceptibles de recurso o reclamación económico-administrativa.

Artículo 92. *Aportación de documentación y ratificación de datos de terceros.*

1. Cuando se realicen requerimientos de datos, informes, antecedentes y justificantes al obligado tributario que esté siendo objeto del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con las facultades establecidas en la normativa reguladora del procedimiento, dichos requerimientos no podrán ser impugnados mediante recurso o reclamación

económico-administrativa independiente, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto administrativo dictado como consecuencia del correspondiente procedimiento.

2. Cuando en un procedimiento de aplicación de los tributos el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos efectuados en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá efectuar dicha alegación en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente a aquel en que dichos datos le sean puestos de manifiesto por la Administración tributaria mediante comunicación o diligencia.

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

1. Los obligados tributarios que estén siendo objeto de un procedimiento podrán solicitar en cualquier momento información del estado en que se encuentra la tramitación de dicho procedimiento.

2. La información deberá solicitarse de forma que quede constancia del nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad que la solicita, así como la firma del obligado tributario o la acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier otro medio.

La información se facilitará preferentemente por el mismo medio utilizado por el interesado e indicará la fase en que se encuentra el procedimiento, el último trámite realizado y la fecha en que se cumplimentó.

Artículo 94. *Acceso a archivos y registros administrativos.*

1. Los obligados tributarios que hayan sido parte en el procedimiento podrán acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido en los términos y con las condiciones establecidos en el artículo 99.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. El órgano que tramitó el expediente resolverá sobre la petición de acceso en el plazo máximo de un mes. Transcurrido este plazo sin que de forma expresa se responda a la petición de acceso, esta podrá entenderse desestimada.

Si la resolución fuera estimatoria se dejará constancia en el expediente de dicho acceso.

3. El derecho de acceso llevará consigo el de obtener copia de los documentos cuyo examen sea autorizado en los términos previstos en el artículo siguiente.

4. Cuando los documentos que formen el expediente estén almacenados por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, se facilitará el acceso al interesado por dichos medios siempre que las disponibilidades técnicas lo permitan, de acuerdo con las especificaciones y garantías que se determinen y con lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal.

Artículo 95. *Obtención de copias.*

1. El obligado tributario podrá obtener a su costa, previa solicitud, copia de los documentos que figuren en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 99 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, durante la puesta de manifiesto del expediente, cuando se realice el acceso a archivos y registros administrativos de expedientes concluidos o en cualquier momento en el procedimiento de apremio. Se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no afecten al obligado tributario.

2. El órgano competente entregará las copias en sus oficinas y recogerá en diligencia la relación de los documentos cuya copia se entrega, el número de folios y la recepción por el obligado tributario.

3. Cuando conste la concurrencia de alguna de las circunstancias señaladas en el artículo 99.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se denegará la obtención de copias mediante resolución motivada.

4. En aquellos casos en los que los documentos que consten en el archivo o expediente correspondiente estén almacenados por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, las

copias se facilitarán preferentemente por dichos medios o en los soportes adecuados a tales medios, siempre que las disponibilidades técnicas lo permitan.

Articulo 96. *Trámites de audiencia y de alegaciones.*

1. Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos. Asimismo, se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación.

En dicho trámite, el obligado tributario podrá obtener copia de los documentos del expediente, aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que estime oportunas.

En los procedimientos en los que se prescinda del trámite de audiencia por estar previsto un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución o de liquidación, la Administración tributaria notificará al obligado dicha propuesta para que efectúe las alegaciones que considere oportunas y en dicho trámite será de aplicación lo dispuesto en los párrafos anteriores.

2. Si antes del vencimiento del plazo de audiencia o, en su caso, de alegaciones, el obligado tributario manifestase su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos ni justificantes, se tendrá por realizado el trámite y se dejará constancia en el expediente de dicha circunstancia.

3. Se podrá prescindir del trámite de audiencia o, en su caso, del plazo para formular alegaciones, cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las presentadas por el interesado.

Cuando de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior se prescinda del plazo para formular alegaciones, se prescindirá, asimismo, de la notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación.

4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución.

5. Concluido el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver, previa valoración de las alegaciones que, en su caso, se hayan efectuado, la propuesta de resolución o de liquidación.

Subsección 3.ª Documentación de las actuaciones y procedimientos tributarios

Articulo 97. *Comunicaciones.*

1. Las comunicaciones a las que se refiere en el artículo 99.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, contendrán mención expresa, al menos, de los siguientes datos:

a) Lugar y fecha de su expedición.

b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad a la que se dirige.

c) Lugar al que se dirige.

d) Hechos o circunstancias que se comunican o contenido del requerimiento que se realiza mediante la comunicación.

e) Órgano que la expide y nombre y apellidos y firma de la persona que la emite.

2. Cuando la comunicación sirva para notificar al obligado tributario el inicio de una actuación o procedimiento, el contenido incluirá además el previsto en el artículo 87.3 de este reglamento.

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

Artículo 98. *Diligencias.*

1. En las diligencias a las que se refiere en el 99.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se harán constar necesariamente los siguientes extremos:

a) Lugar y fecha de su expedición.
b) Nombre y apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente.
c) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal y firma de la persona con la que, en su caso, se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con el que interviene.
d) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario al que se refieren las actuaciones.
e) Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide.
f) Hechos y circunstancias que se hagan constar.
g) Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar.

2. En las diligencias podrán hacerse constar, entre otros, los siguientes contenidos:

a) La iniciación de la actuación o procedimiento y las comunicaciones y requerimientos que se efectúen a los obligados tributarios.
b) Los resultados de las actuaciones de obtención de información.
c) La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento y la descripción de estas.
d) Los hechos resultantes de la comprobación de las obligaciones.
e) La representación otorgada mediante declaración en comparencia personal del obligado tributario ante el órgano administrativo competente.

3. En las diligencias podrán hacerse constar los hechos y circunstancias determinantes de la iniciación de otro procedimiento o que deban ser incorporados en otro ya iniciado y, entre otros:

a) Las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de infracciones tributarias.
b) Las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada.
c) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de quienes puedan ser responsables solidarios o subsidiarios de la deuda y de la sanción tributaria, así como las circunstancias y antecedentes que pudieran ser determinantes de la responsabilidad.
d) Los hechos determinantes de la iniciación de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.
e) Los hechos que pudieran infringir la legislación mercantil, financiera u otras.
f) Los hechos que pudieran ser trascendentes para otros órganos de la misma o de otra Administración.
g) El resultado de las actuaciones de comprobación realizadas con entidades dependientes integradas en un grupo que tributen en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades o en el régimen especial del grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 99. *Tramitación de las diligencias.*

1. Las diligencias podrán extenderse sin sujeción a un modelo preestablecido. No obstante, cuando fuera posible, se extenderán en el modelo establecido por la correspondiente Administración tributaria. Las diligencias podrán suscribirse mediante firma manuscrita o mediante firma electrónica.
2. Las diligencias serán firmadas por el personal al servicio de la Administración tributaria que practique las actuaciones y por la persona o personas con quienes se entiendan estas, a

las que se les entregará un ejemplar. En el caso de diligencias que se suscriban mediante firma electrónica, la entrega del ejemplar se podrá sustituir por la entrega de los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados.

Cuando la persona con quien se entiendan las actuaciones se negase a firmar la diligencia o no pudiese hacerlo, se hará constar así en ella, sin perjuicio de la entrega del ejemplar correspondiente. Si se negase a recibir la diligencia o los datos necesarios para su acceso por medios electrónicos adecuados, se hará constar así en ella, y, en su caso, se considerará un rechazo a efectos de lo previsto en el artículo 111 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

3. Las diligencias se incorporarán al respectivo expediente.

4. Cuando las diligencias recojan hechos o circunstancias que puedan tener incidencia en otro procedimiento de aplicación de los tributos o sancionador iniciados o que se puedan iniciar se remitirá copia al órgano competente que en cada caso corresponda.

Artículo 100. *Informes.*

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los órganos de la Administración tributaria emitirán los informes que sean preceptivos, los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos y los que les sean solicitados, siempre que en este último caso se fundamente la conveniencia de solicitarlos.

2. En particular, los órganos de aplicación de los tributos deberán emitir informe en los siguientes supuestos:

a) Cuando se complementen las diligencias que recojan hechos o conductas que pudieran ser constitutivos de infracciones tributarias y no corresponda al mismo órgano la tramitación del procedimiento sancionador.

b) Cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda pública y se remita el expediente al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal.

Subsección 4.ª Terminación de las actuaciones y procedimientos tributarios

Artículo 101. *Resolución.*

1. Una vez concluida la tramitación del procedimiento, el órgano competente dictará resolución, que será motivada en los supuestos que disponga la normativa aplicable, y decidirá todas las cuestiones planteadas propias de cada procedimiento y aquellas otras que se deriven de él.

2. La resolución deberá contener mención expresa del nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario, de la fecha, de la identificación del órgano que dicta la resolución, del derecho u obligación tributaria objeto del procedimiento y, en su caso, de los hechos y fundamentos de derecho que la motivan.

3. Cuando la resolución contenga una liquidación será de aplicación lo dispuesto en el artículo 102 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, e incluirá, cuando proceda, los intereses de demora correspondientes.

4. El incumplimiento de los plazos máximos de terminación de los procedimientos producirá los efectos previstos en su normativa específica o, en su defecto, los previstos en el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de la obligación de la Administración de dictar resolución expresa cuando proceda.

En los casos de estimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior sólo podrá ser confirmatoria del mismo.

En los casos de desestimación por silencio administrativo, la resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio.

5. Los efectos del silencio administrativo se entenderán sin perjuicio de la facultad de la Administración de proceder a la comprobación o investigación de la situación tributaria de los obligados tributarios, con relación a la concurrencia de las condiciones y requisitos de beneficios fiscales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 115.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

6. Cuando un procedimiento de aplicación de los tributos finalice como consecuencia del inicio de otro procedimiento, a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro de su plazo máximo de duración la terminación del primer procedimiento, será suficiente haber realizado un intento de notificación de la comunicación de inicio del segundo procedimiento.

Si se hubiese iniciado un procedimiento sancionador como consecuencia de un procedimiento de aplicación de los tributos y este último finalizase como consecuencia del inicio de otro procedimiento de aplicación de los tributos, el procedimiento sancionador terminará mediante resolución expresa en la que se declarará dicha circunstancia, sin perjuicio de que posteriormente se pueda iniciar un nuevo procedimiento sancionador derivado del procedimiento de aplicación de los tributos iniciado con posterioridad.

Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o de un procedimiento sancionador que hubiesen terminado de la forma prevista en este apartado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dichos procedimientos conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en los procedimientos de aplicación de los tributos o sancionadores que puedan iniciarse con posterioridad, siempre que su examen pueda realizarse de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del procedimiento.

Artículo 102. *Cómputo de los plazos máximos de resolución.*

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por registro del órgano competente para la tramitación del procedimiento, el registro del órgano que resulte competente para iniciar la tramitación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59 de este reglamento o en la normativa específica del procedimiento.

2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.

3. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria acreditados durante el procedimiento de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones seguidos frente al deudor principal se considerarán, cuando concurran en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, períodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración tributaria a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad.

Los periodos de suspensión y de extensión del plazo del procedimiento de inspección, cuando concurran en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad.

4. Los períodos de interrupción justificada, las dilaciones por causa no imputable a la Administración y los periodos de suspensión y de extensión del plazo del procedimiento inspector deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.

5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales, y respecto del procedimiento inspector se estará a lo dispuesto en los artículos 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 184 de este reglamento.

6. El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este Reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este Reglamento y en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con indicación de las fechas de inicio y fin de cada periodo, siempre que lo solicite expresamente

7. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse.

Artículo 103. *Períodos de interrupción justificada.*

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses.

b) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otro Estado o entidad internacional o supranacional como consecuencia de la información previamente recibida de los mismos en el marco de la asistencia mutua, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición a la autoridad competente del otro Estado o entidad hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones, de 12 meses. Este plazo de interrupción es independiente del regulado en el párrafo a) anterior.

c) Cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública y se remita el expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente, por el tiempo que transcurra desde dicha remisión hasta que, en su caso, se produzca la recepción del expediente devuelto o de la resolución judicial por el órgano competente para continuar el procedimiento.

d) Cuando la determinación o imputación de la obligación tributaria dependa directamente de actuaciones judiciales en el ámbito penal, por el tiempo transcurrido desde que se tenga conocimiento de la existencia de dichas actuaciones y se deje constancia de este hecho en el expediente o desde que se remita el expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal hasta que se conozca la resolución por el órgano competente para continuar el procedimiento. No obstante, cuando ello sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

e) Cuando concurra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones, por el tiempo de duración de dicha causa. No obstante, cuando sea posible y resulte procedente podrán practicarse liquidaciones provisionales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

f) Cuando se plantee el conflicto de competencias ante las Juntas Arbitrales previstas en los artículos 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, y 51 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por el tiempo que transcurra desde el planteamiento del conflicto hasta la resolución dictada por la respectiva Junta Arbitral.

Artículo 104. *Dilaciones por causa no imputable a la Administración.*

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración

tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) La aportación por el obligado tributario de nuevos documentos y pruebas una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones. La dilación se computará desde el día siguiente al de finalización del plazo de dicho trámite hasta la fecha en que se aporten. Cuando los documentos hubiesen sido requeridos durante la tramitación del procedimiento se aplicará lo dispuesto en el párrafo a) anterior.

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar.

d) La paralización del procedimiento iniciado a instancia del obligado tributario por la falta de cumplimentación de algún trámite indispensable para dictar resolución, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se considere incumplido el trámite hasta su cumplimentación por el obligado tributario, sin perjuicio de la posibilidad de que pueda declararse la caducidad, previa advertencia al interesado.

e) El retraso en la notificación de las propuestas de resolución o de liquidación, por el tiempo que transcurra desde el día siguiente a aquel en que se haya realizado un intento de notificación hasta que dicha notificación se haya producido

f) La presentación por el obligado tributario de declaraciones reguladas en el artículo 128 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad. La dilación se computará desde el día siguiente al de la finalización del plazo de presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución o desde el día siguiente al de la presentación en los supuestos de presentación fuera de plazo hasta la presentación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución, complementaria o sustitutiva.

g) La falta de presentación en plazo de la declaración informativa con el contenido de los libros registro regulada en el artículo 36 de este Reglamento. La dilación se computará desde el inicio de un procedimiento en el que pueda surtir efectos, hasta la fecha de su presentación.

h) El retraso en la notificación derivado de lo dispuesto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en supuestos en que los actos a notificar se refieran a procedimientos de aplicación de los tributos ya iniciados. A tal efecto, deberá quedar acreditado que la notificación pudo ponerse a disposición del obligado tributario en la fecha por él seleccionada conforme a lo dispuesto en la citada disposición adicional tercera.

i) El incumplimiento de la obligación de llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. La dilación se computará desde el inicio de un procedimiento en el que pueda surtir efectos, hasta la fecha de su presentación o registro.

Sección 2.ª Intervención de los obligados en las actuaciones y procedimientos tributarios

Subsección 1.ª Personas con las que deben entenderse las actuaciones administrativas

Artículo 105. *Actuaciones relativas a obligados tributarios del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y a entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.*

1. Tratándose de entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones de comprobación o investigación que tengan por objeto examinar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incluidas las de carácter formal, se desarrollarán con quien tenga su representación de acuerdo con lo establecido en el artículo 45.3 de dicha ley.

Las liquidaciones que, en su caso, procedan se practicarán 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 se realizará 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. En esos procedimientos 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.

2. 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 con estas, sin perjuicio del derecho de sus socios o miembros a oponer todos los motivos de impugnación que estimen convenientes durante la tramitación del procedimiento de comprobación o investigación que se instruya frente a cada uno de ellos en el que se tenga en cuenta los resultados de las actuaciones desarrolladas con la entidad.

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

1. En el supuesto previsto en el artículo 35.7, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurran en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones o procedimientos.

2. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás obligados tributarios conocidos que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido. Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso.

3. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos.

4. En el ámbito de la deuda aduanera, lo dispuesto en los apartados anteriores se entenderá sin perjuicio de las especialidades previstas en su normativa específica. En particular, las actuaciones realizadas con cualquiera de las personas o entidades que con arreglo a la normativa de la Unión Europea tengan la consideración de deudores de la deuda aduanera serán válidas siempre que respecto a la persona o entidad con la que se hayan realizado se hayan respetado las disposiciones que resulten aplicables al procedimiento de que se trate, independientemente de que pudieran existir otros deudores. A estos efectos, la comunicación de la existencia del procedimiento a la que se refiere el apartado 2 anterior podrá realizarse en cualquier momento siempre que se garantice el derecho a ser oído en los términos establecidos en la normativa de la Unión Europea.

Artículo 107. *Actuaciones con sucesores.*

1. En el caso de actuaciones o procedimientos relativos a personas físicas fallecidas o a personas jurídicas o demás entidades disueltas o extinguidas, deberán actuar ante la Administración las personas a las que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias.

2. La Administración tributaria podrá desarrollar las actuaciones o los procedimientos con cualquiera de los sucesores.

3. Una vez iniciado un procedimiento de comprobación o investigación, se deberá comunicar esta circunstancia a los demás sucesores conocidos, que podrán comparecer en las actuaciones. El procedimiento será único y continuará con quienes hayan comparecido. Las sucesivas actuaciones se desarrollarán con quien proceda en cada caso.

4. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos.

5. En el caso de que la herencia se encontrase yacente, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 39.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

6. Cuando en los procedimientos cuyas actuaciones se entiendan con los sucesores de un obligado tributario deba practicarse una devolución, deberá acreditarse la proporción que a cada uno corresponda de acuerdo con lo dispuesto en la legislación específica, a efectos de proceder al reconocimiento del derecho y al pago o compensación de la devolución, excepto cuando se trate de herencias yacentes debidamente identificadas, en cuyo caso se reconocerá y abonará la devolución a la herencia yacente.

Artículo 108. *Actuaciones en supuestos de liquidación o concurso.*

1. En caso de entidades en fase de liquidación, cuando las actuaciones administrativas tengan lugar antes de la extinción de la personalidad jurídica de las mismas, dichas actuaciones se entenderán con los liquidadores. Disuelta y liquidada la entidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, incumbe a los liquidadores comparecer ante la Administración si son requeridos para ello en cuanto representantes anteriores de la entidad y custodios, en su caso, de los libros y la documentación de la misma. Si los libros y la documentación se hallasen depositados en un registro público, el órgano competente podrá examinarlos en dicho registro y podrá requerir la comparecencia de los liquidadores cuando fuese preciso para dichas actuaciones.

2. En los supuestos de concurso, las actuaciones administrativas se entenderán con el concursado o su representante cuando el juez no hubiere acordado la suspensión de las facultades de administración y disposición.

Si se hubiere acordado la suspensión de facultades, las actuaciones se entenderán con el concursado por medio de la administración concursal.

Artículo 109. *Actuaciones relativas a obligados tributarios no residentes.*

1. En el caso obligados tributarios no residentes que operen en España mediante establecimiento permanente, las actuaciones de la Administración se realizarán con el representante designado por el obligado tributario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 47 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En el caso de incumplimiento de la obligación de nombrar representante, la Administración tributaria podrá considerar representante del establecimiento permanente a la persona que figure como tal en el Registro Mercantil. Si no hubiera representante nombrado o inscrito, o fuera una persona distinta de quien esté facultado para contratar en nombre de aquellos, la Administración tributaria podrá considerar como tal a este último.

En el caso de incumplimiento de la obligación de nombramiento de representante exigible a las personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, la Administración tributaria podrá considerar que su

representante es el depositario o gestor de los bienes o derechos de los obligados tributarios.

2. En el caso de tributos que deban satisfacer los obligados tributarios no residentes que operen en España sin establecimiento permanente, las actuaciones podrán entenderse con el obligado tributario no residente, con el representante, en su caso, designado al efecto o, cuando la ley así lo prevea, con el responsable solidario con quien puedan realizarse las actuaciones directamente. En este último supuesto, las liquidaciones se podrán practicar directamente al responsable solidario, el cual podrá utilizar todos los motivos de impugnación que se deriven de la liquidación practicada o de la responsabilidad a él exigida.

Subsección 2.ª La representación en los procedimientos tributarios

Artículo 110. *La representación legal.*

1. Las personas físicas que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario actuarán ante la Administración tributaria mediante sus representantes legales. No obstante, una vez adquirida o recuperada la capacidad de obrar por las personas que 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 deberán comparecer asimismo a requerimiento de la Administración tributaria, en su propio nombre sin vincular a quien representaron.

2. Por las personas jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán actuar las personas a quienes corresponda la representación en el momento de la actuación administrativa.

Quienes tuvieron dicha representación cuando se devengaron o debieron haberse cumplido las correspondientes obligaciones o deberes deberán comparecer a requerimiento de la Administración tributaria, en su propio nombre sin vincular a la persona jurídica o entidad.

3. El representante legal deberá acreditar su condición ante la Administración tributaria. No obstante, se podrán considerar representantes a aquellas personas que figuren inscritas como tales en los correspondientes registros públicos.

4. Cuando en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos se modifique o se extinga la representación legal, las actuaciones realizadas se reputarán válidas y eficaces, en tanto no se comunique tal circunstancia al órgano de la Administración tributaria que lleve a cabo las actuaciones.

Artículo 111. *La representación voluntaria.*

1. La representación será conferida, en el caso de personas físicas con capacidad de obrar, por ellas mismas.

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

La representación podrá ser otorgada en favor de personas jurídicas o de personas físicas con capacidad de obrar.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 46.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá otorgada la representación, entre otros, en los siguientes casos:

a) Cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público.

b) Cuando conste en documento público o documento privado con firma legitimada notarialmente.

c) Cuando se otorgue mediante comparecencia personal ante el órgano administrativo competente, lo que se documentará en diligencia.

d) Cuando conste en el documento normalizado de representación aprobado por la Administración tributaria que se hubiera puesto a disposición, en su caso, de quien deba otorgar la representación. En estos supuestos, el representante responderá con su firma de la autenticidad de la de su representado.

e) Cuando la representación conste en documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos que se establezcan por la Administración tributaria.

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

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del representado y del representante, así como la firma de ambos. Cuando la representación se otorgue en documento público no será necesaria la firma del representante.

b) Contenido de la representación, así como la amplitud y suficiencia de la misma.

c) Lugar y fecha de su otorgamiento.

d) En el caso de representación voluntaria otorgada por el representante legal del obligado tributario, deberá acreditarse la representación legal.

4. Para las actuaciones previstas en el artículo 46.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá acreditada la representación en los siguientes casos:

a) Cuando la representación se haya hecho figurar expresamente en la declaración, autoliquidación, comunicación de datos o solicitud que sea objeto del procedimiento.

b) Cuando la representación conferida resulte de los propios actos o de la conducta observada por el obligado tributario en relación con las actuaciones desarrolladas.

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

6. La renuncia a la representación no tendrá efectos ante el órgano actuante hasta que no se acredite que dicha renuncia se ha comunicado de forma fehaciente al representado.

7. En el ámbito aduanero, será aplicable lo previsto en este artículo sin perjuicio de lo establecido 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.

Artículo 112. *Disposiciones comunes a la representación legal y voluntaria.*

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

En todo caso, se podrá exigir que la persona o personas con quienes se realicen las actuaciones acrediten su identidad y el concepto en el que actúen.

En el supuesto de que el representante no acredite la representación, el acto se tendrá por no realizado o al obligado tributario por no personado a cuantos efectos procedan, salvo que las actuaciones realizadas en su nombre sean ratificadas por el obligado tributario.

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

a) Cuando el obligado tributario impugne los actos dictados en el procedimiento en que aquel hubiera intervenido sin alegar esta circunstancia.

b) Cuando el obligado tributario efectúe el ingreso o solicite el aplazamiento, fraccionamiento o compensación de la deuda tributaria o de la sanción que se derive del procedimiento. No obstante, en estos casos no se entenderá subsanada la falta o insuficiencia del poder de representación cuando se haya presentado recurso o reclamación económico-administrativa en el que se alegue dicha falta o insuficiencia.

3. Cuando en un procedimiento tributario se actúe mediante representante se hará constar expresamente esta circunstancia en cuantas diligencias y actas se extiendan y se

unirá al expediente el documento acreditativo de la representación. Si la representación se hubiese otorgado mediante documento público bastará la referencia al mismo y se unirá al expediente copia simple o fotocopia con diligencia de cotejo.

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

Las manifestaciones hechas por la persona que haya comparecido sin poder suficiente tendrán el valor probatorio que proceda con arreglo a derecho.

5. Acreditada o presumida la representación, corresponde al representado probar su inexistencia sin que pueda alegar como fundamento de la nulidad de lo actuado aquellos vicios o defectos causados por él.

6. Cuando 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 la retroacción de las actuaciones al momento en que se debió acreditar la representación o se aportó el poder que se estima insuficiente y conservarán su validez las actuaciones y pruebas del procedimiento de aplicación de los tributos realizadas sin intervención del representante con el que se entendieron las actuaciones.

7. El obligado tributario podrá intervenir en las actuaciones y procedimientos asistido por un asesor fiscal o por la persona que considere oportuno en cada momento, de lo que se dejará constancia en el expediente, así como de la identidad del asistente.

Cuando el representante acuda acompañado de cualquier persona deberá acreditarse la conformidad del obligado tributario a que conozca las actuaciones en las que intervenga.

Sección 3.ª El domicilio fiscal

Artículo 113. *El domicilio fiscal de las personas físicas.*

De acuerdo con lo previsto en el artículo 48.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se podrá considerar que las personas físicas desarrollan principalmente actividades económicas cuando más de la mitad de la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año anterior proceda de rendimientos netos de actividades económicas o cuando, no habiéndose alcanzado ese porcentaje en dicho año, se haya alcanzado durante cada uno de los tres años anteriores.

A efectos de lo previsto en este artículo, se entenderá por actividades económicas las realizadas por los empresarios y profesionales en los términos previstos en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sección 4.ª Las notificaciones en materia tributaria

Artículo 114. *Notificación.*

1. Cuando no sea posible efectuar la notificación al obligado tributario o a su representante por causas no imputables a la Administración se harán constar en el expediente las circunstancias del intento de notificación.

Se dejará constancia expresa del rechazo de la notificación, de que el destinatario está ausente o de que consta como desconocido en su domicilio fiscal o en el lugar designado al efecto para realizar la notificación.

Una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito en los términos establecidos en el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá cuando ello sea posible a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, indicándole en la diligencia que se extienda por duplicado, la posibilidad de personación ante la dependencia al objeto de hacerle entrega del acto, plazo y circunstancias relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso de llegada se dejará a efectos exclusivamente informativos.

2. En el supuesto de notificaciones en apartados postales establecidos por el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal, el envío se depositará en el interior de la oficina y podrá recogerse por el titular del apartado o por la persona autorizada expresamente para retirarlo. La notificación se entenderá practicada por el transcurso de 10 días naturales desde el depósito del envío en la oficina.

En los procedimientos iniciados a instancia del interesado la utilización de este medio de notificación requerirá que el interesado lo haya señalado como preferente en el correspondiente procedimiento.

3. Si en el momento de entregarse la notificación se tuviera conocimiento del fallecimiento o extinción de la personalidad jurídica del obligado tributario, deberá hacerse constar esta circunstancia y se deberá comprobar tal extremo por la Administración tributaria. En estos casos, cuando la notificación se refiera a la resolución que pone fin al procedimiento, dicha actuación será considerada como un intento de notificación válido a los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, aunque se deberá efectuar la notificación a los sucesores del obligado tributario que consten con tal condición en el expediente.

4. La Administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en la normativa sobre asistencia mutua, podrá solicitar de la autoridad competente de otro Estado la práctica de notificaciones de cualquier acto dictado por dicha Administración tributaria.

Las notificaciones realizadas en otro Estado al amparo de lo previsto en el párrafo anterior deberán acreditarse mediante la incorporación al expediente de la notificación o de la comunicación a la autoridad competente española de la notificación efectuada por dicho Estado conforme a su propia normativa. Las notificaciones practicadas en otro Estado cuya acreditación se produzca de la forma prevista en este apartado se tendrán por válidamente efectuadas.

Artículo 115. *Notificación por comparecencia.*

1. En el supuesto previsto en el artículo 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si el obligado tributario o su representante comparecieran dentro del plazo de los 15 días naturales siguientes a la publicación del anuncio, se practicará la notificación correspondiente y se dejará constancia de la misma en la correspondiente diligencia en la que, además, constará la firma del compareciente.

2. En el supuesto de que el obligado tributario o su representante comparezcan pero rehúsen recibir la documentación que se pretende notificar, se documentará esta circunstancia en la correspondiente diligencia a efectos de que quede constancia del rechazo de la notificación, y se entenderá practicada la misma de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 111.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. En todo caso, se incorporará al expediente la referencia al boletín oficial donde se publicó el anuncio.

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

1. El régimen para la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades que se establezcan legal y reglamentariamente.

2. En el ámbito de competencias del Estado, mediante Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública se podrán regular las especialidades en la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos.

Artículo 115 ter. *Notificaciones voluntarias en sede electrónica.*

(Suprimido).

TÍTULO IV

Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

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

A efectos de lo dispuesto en este reglamento, se entiende por órganos de gestión tributaria los de carácter administrativo que ejerzan las funciones previstas en el artículo 117 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como aquellos otros que tengan atribuidas competencias en materia de gestión tributaria en las normas de organización específica.

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

1. A efectos de lo previsto en el artículo 98.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el ámbito de competencias del Estado, los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación y, en su caso, del ingreso de la deuda tributaria, así como los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

Asimismo, podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración, autoliquidación o comunicación de datos y los supuestos en los que los datos consignados se entenderán subsistentes para periodos sucesivos, si el contribuyente no comunica variación en los mismos.

2. Cada Administración tributaria podrá aprobar modelos de solicitud de devolución. En las solicitudes de devolución para las que no exista un modelo o formulario específicamente aprobado al efecto, el obligado tributario hará constar los datos necesarios de la devolución que se solicita mediante escrito que deberá presentarse en el lugar y plazos establecidos en la normativa del tributo o por medios electrónicos, informáticos o telemáticos cuando estos estén disponibles.

3. La declaración en aduana se regirá por su normativa específica.

Artículo 118. *Declaraciones complementarias y sustitutivas.*

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

Tendrán la consideración de declaraciones sustitutivas las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y que las reemplacen en su contenido.

2. En los supuestos previstos en el artículo 128 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sólo se podrán presentar declaraciones complementarias o sustitutivas con anterioridad a la liquidación correspondiente a la declaración inicial. En este caso, la liquidación que se practique tomará en consideración los datos completados o sustituidos.

Con posterioridad a la liquidación, el obligado tributario que pretenda modificar el contenido de una declaración anteriormente presentada deberá solicitar la rectificación de la misma conforme a lo establecido en el artículo 130 de este reglamento. De la cuota tributaria resultante de la rectificación se deducirá el importe de la liquidación inicial.

3. Podrán presentarse declaraciones complementarias o sustitutivas de otras presentadas con anterioridad en cumplimiento de una obligación formal.

4. En las declaraciones complementarias y sustitutivas se hará constar expresamente si se trata de una u otra modalidad, la obligación tributaria y el periodo a que se refieren.

Artículo 119. *Autoliquidaciones complementarias.*

1. Tendrán la consideración de autoliquidaciones complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y de las que resulte un importe a ingresar superior o una cantidad a devolver o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior, que subsistirá en la parte no afectada.

2. En las autoliquidaciones complementarias constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y periodo a que se refieren, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

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

Cuando se haya solicitado una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria y dicha devolución no se haya efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.

En el supuesto de que se haya obtenido una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria, se deberá ingresar la cantidad indebidamente obtenida junto a la cuota que, en su caso, pudiera resultar de la autoliquidación complementaria presentada.

4. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación conforme a lo establecido en el artículo 126.

Artículo 120. *Comunicaciones de datos complementarias y sustitutivas.*

1. Tendrán la consideración de comunicaciones de datos complementarias las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad en las que se modifiquen o se incluyan nuevos datos de carácter personal, familiar o económico. Las comunicaciones de datos presentadas con anterioridad subsistirán en la parte no afectada.

Tendrán la consideración de comunicaciones de datos sustitutivas las que se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad y que las reemplacen en su contenido.

2. Sólo se podrán presentar comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas antes de que la Administración tributaria, de acuerdo con la normativa propia de cada tributo, haya acordado la devolución correspondiente o dictado la resolución en la que comunique que no procede efectuar devolución alguna. En este caso, la devolución o resolución administrativa que se acuerde tomará en consideración los datos completados o sustituidos.

3. Una vez acordada la devolución o dictada la resolución administrativa a que se refiere el apartado anterior, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su comunicación de datos conforme a lo establecido en el artículo 130.

Artículo 121. *Solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas.*

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

Tendrán la consideración de solicitudes de devolución sustitutivas aquellas referidas a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad que reemplacen su contenido.

2. La presentación de una solicitud de devolución complementaria o sustitutiva podrá hacerse antes de que la Administración tributaria, de acuerdo con la normativa propia de cada tributo, haya acordado la devolución correspondiente o dictado la resolución en la que

comunique que no procede efectuar devolución alguna. En este caso, la devolución o resolución administrativa que se acuerde tomará en consideración los datos completados o sustituidos.

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

CAPÍTULO II

Procedimientos de gestión tributaria

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

Artículo 122. *Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo.*

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las previstas en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. También tienen esta consideración los abonos a cuenta que deba efectuar la Administración tributaria como anticipos de deducciones a practicar sobre cualquier tributo.

Artículo 123. *Iniciación del procedimiento de devolución.*

El procedimiento para la práctica de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo se iniciará a instancia del obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud o mediante la presentación de una comunicación de datos, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de cada tributo.

Artículo 124. *Tramitación del procedimiento de devolución.*

1. Una vez recibida la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, la Administración examinará la documentación presentada y la contrastará con los datos y antecedentes que obren en su poder.

Si la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos fuese formalmente correcta, se procederá sin más trámite y, en su caso, de manera automatizada, al reconocimiento de la devolución solicitada.

2. Cuando se aprecie algún defecto formal en la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, error aritmético o posible discrepancia en los datos o en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que lo justifiquen, se podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

Artículo 125. *Terminación del procedimiento de devolución.*

1. Cuando proceda reconocer el derecho a la devolución solicitada, el órgano competente dictará acuerdo que se entenderá notificado por la recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.3.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando la devolución reconocida sea objeto de retención cautelar total o parcial deberá notificarse la adopción de la medida cautelar junto con el acuerdo de devolución.

El reconocimiento de la devolución solicitada no impedirá la posterior comprobación de la obligación tributaria mediante los procedimientos de comprobación o investigación.

2. Cuando se abonen intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud.

3. Cuando existan defectos, errores, discrepancias o circunstancias que originen el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, el

procedimiento de devolución terminará con la notificación de inicio del correspondiente procedimiento, que será efectuada por el órgano competente en cada caso.

En el procedimiento iniciado de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior, se determinará la procedencia e importe de la devolución y, en su caso, otros aspectos de la situación tributaria del obligado.

4. Cuando la Administración tributaria acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada o de inspección por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución, deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de verificación de datos o de comprobación limitada, a efectos del cálculo de los intereses de demora no se computarán los períodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 de este reglamento y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos. En el caso en que se acuerde la devolución en un procedimiento de inspección, a efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo.

Sección 2.ª Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución

Subsección 1.ª Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones

Artículo 126. *Iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.*

1. Las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica.

2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.

3. Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

4. Además de lo dispuesto en el artículo 88.2, en la solicitud de rectificación de una autoliquidación deberán constar:

a) Los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar.

b) En caso de que se solicite una devolución, deberá hacerse constar el medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, pudiendo optar entre los previstos en el artículo 132. Cuando el beneficiario de la devolución no hubiera señalado medio de pago y esta no se pudiera realizar mediante transferencia a una entidad de crédito, se efectuará mediante cheque cruzado.

5. La solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario.

Artículo 127. *Tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.*

1. En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. Cuando junto con la rectificación se solicite la devolución de un ingreso efectuado, indebido o no, se comprobarán las siguientes circunstancias:

a) La realidad del ingreso, cuando proceda, y su falta de devolución.

b) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.b) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en el caso de retenciones o ingresos a cuenta.

c) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, cuando se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades.

d) La procedencia de su devolución, el titular del derecho a obtener la devolución y su cuantía.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En este procedimiento se podrán solicitar los informes que se consideren necesarios.

4. Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique.

Artículo 128. *Terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.*

1. El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.

En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.

2. Cuando se reconozca el derecho a obtener una devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución, así como los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse. La base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución reconocida.

3. De conformidad con el artículo 100.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el obligado tributario inicie un procedimiento de rectificación de su autoliquidación, y se acuerde el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación, éste finalizará con la notificación de inicio del procedimiento de comprobación o investigación.

4. El plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento será de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada.

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

1. Cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

A efectos del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4.º del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza.

3. Cuando se trate de cuotas indebidamente repercutidas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, el obligado tributario que efectuó la repercusión podrá optar por solicitar la rectificación de su autoliquidación o por regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89.cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4. Cuando la rectificación de la autoliquidación hubiese sido solicitada por el obligado tributario que soportó indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas, se aplicará lo dispuesto en los artículos anteriores, con las siguientes especialidades:

a) La resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica, fuera competente respecto del obligado tributario que presentó la autoliquidación cuya rectificación se solicita.

En los Impuestos Especiales la resolución del procedimiento corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del establecimiento del obligado tributario que efectuó la repercusión, excepto en el caso de centralización autorizada de los ingresos en que será competente el que, según la normativa de organización específica, corresponda al obligado tributario que efectuó la repercusión.

En aquellos casos en los que a la vista de la solicitud presentada y de la documentación que se deba acompañar para fundamentar la misma resulte acreditado que no concurren los requisitos para proceder a la rectificación de la autoliquidación, la resolución corresponderá al órgano que según la normativa de organización específica fuera competente respecto del obligado tributario que inició el procedimiento. En estos casos no será de aplicación lo previsto en el párrafo d) de este apartado.

b) La solicitud podrá hacerse desde que la actuación de retención, la detracción del ingreso a cuenta o la actuación de repercusión haya sido comunicada fehacientemente al solicitante o, en su defecto, desde que exista constancia de que este ha tenido conocimiento de ello.

Cuando la solicitud de rectificación se presente antes de la finalización del plazo de declaración en que hubiera de presentarse la autoliquidación cuya rectificación se solicita, se considerará como periodo de interrupción justificada a efectos del cómputo del plazo para resolver el procedimiento el tiempo transcurrido desde la fecha de presentación hasta la fecha de finalización de dicho plazo de declaración.

c) En la solicitud, además de las circunstancias previstas en el artículo 126.4 de este reglamento, se harán constar el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del retenedor o persona o entidad que efectuó el ingreso a cuenta repercutido o del obligado tributario que efectuó la repercusión.

La solicitud deberá acompañarse de los documentos justificantes de la retención, ingreso a cuenta o repercusión indebidamente soportados.

d) En la tramitación del procedimiento se notificará la solicitud de rectificación al retenedor o al obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que efectuó la repercusión, que deberán comparecer dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, y aportar todos los documentos y antecedentes requeridos y cualquier otro que estimen oportuno.

Posteriormente, las actuaciones se pondrán de manifiesto, sucesivamente, al solicitante y al presentador de la autoliquidación, por periodos de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dichos plazos, para formular alegaciones y aportar las pruebas oportunas. A estos efectos, se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no les afecten.

e) La liquidación provisional o la resolución denegatoria que ponga término al procedimiento se notificará a todos los obligados tributarios.

f) En el supuesto de que la resolución estimatoria fuera recurrida por el retenedor, por el obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que realizó la repercusión, aquella no será ejecutiva en tanto no adquiera firmeza.

Subsección 2.ª Procedimiento para la rectificación de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución

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

1. Una vez que la Administración tributaria haya dictado una liquidación provisional en el caso de las declaraciones reguladas en el artículo 128 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o haya acordado la devolución o dictado la resolución denegatoria en los casos de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución presentada con anterioridad, cuando considere que su contenido ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos o cuando pudiera proceder una liquidación por importe superior o una menor devolución.

Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario. Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

2. Cuando de la rectificación resulte una cantidad a ingresar, se exigirán los intereses de demora que correspondan en cada caso. A efectos del cálculo de los intereses de demora no se computará el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración inicial hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario correspondiente a la liquidación que se practicó con relación a dicha declaración inicial.

3. En las solicitudes de rectificación a que se refiere este artículo se aplicarán las normas establecidas en los artículos 126 a 128.

Sección 3.ª Procedimiento para la ejecución de las devoluciones tributarias

Artículo 131. *Ejecución de las devoluciones tributarias.*

1. Cuando se hubiera reconocido el derecho a una devolución derivada de la normativa del tributo o a una devolución de ingresos indebidos, se procederá a la ejecución de la devolución.

Cuando para efectuar la devolución se hubieran solicitado garantías de acuerdo con lo previsto en la ley, la ejecución de la devolución quedará condicionada a la aportación de las garantías solicitadas.

2. Cuando se haya declarado el derecho a la devolución en la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa, en sentencia u otra resolución judicial o en cualquier otro acuerdo que anule o revise liquidaciones u otros actos administrativos, el órgano competente procederá de oficio a ejecutar o cumplir las resoluciones de recursos o reclamaciones económico-administrativas o las resoluciones judiciales o el correspondiente acuerdo o resolución administrativa en los demás supuestos. A estos efectos, para que los órganos competentes de la Administración procedan a cuantificar y efectuar la devolución bastará copia compulsada del correspondiente acuerdo o resolución administrativa o el testimonio de la sentencia o resolución judicial.

3. También se entenderá reconocido el derecho a la devolución cuando así resulte de la resolución de un procedimiento amistoso en aplicación de un convenio internacional para evitar la doble imposición.

4. Cuando el derecho a la devolución se transmita a los sucesores, se atenderá a la normativa específica que determine los titulares del derecho y la cuantía que a cada uno corresponda.

5. Salvo lo dispuesto en el apartado anterior, la transmisión del derecho a una devolución tributaria por actos o negocios entre particulares no surtirá efectos ante la Administración, conforme a lo dispuesto en el artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 132. *Pago o compensación de las devoluciones tributarias.*

1. El pago de la cantidad a devolver se realizará mediante transferencia bancaria o mediante cheque cruzado a la cuenta bancaria que el obligado tributario o su representante legal autorizado indiquen como de su titularidad en la autoliquidación tributaria, comunicación de datos o en la solicitud correspondiente, sin que el obligado tributario pueda exigir responsabilidad alguna en el caso en que la devolución se envíe al número de cuenta bancaria por él designado.

2. Una vez reconocido el derecho a la devolución, podrá procederse a su compensación a petición del obligado o de oficio de acuerdo con el procedimiento y plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, y su normativa de desarrollo. En este caso, sobre el importe de la devolución que sea objeto de compensación, el interés de demora a favor del obligado tributario se devengará hasta la fecha en que se produzca la extinción del crédito como consecuencia de la compensación.

3. Cuando en la ejecución de las devoluciones se hubiese producido algún error material, de hecho o aritmético, la entidad de crédito retrocederá, en su caso, el importe procedente a la Administración tributaria ordenante o bien se exigirá directamente al perceptor su reintegro.

Sección 4.ª Procedimiento iniciado mediante declaración

Artículo 133. *Procedimiento iniciado mediante declaración.*

1. En los procedimientos iniciados mediante declaración del obligado tributario, el órgano competente de la Administración tributaria podrá realizar las actuaciones necesarias para practicar la liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Cuando se requieran datos o documentos al obligado tributario se le otorgará un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para su aportación, salvo que la normativa específica establezca otro plazo. Asimismo, la Administración tributaria podrá hacer requerimientos a terceros.

2. Cuando la Administración tributaria vaya a tener en cuenta datos distintos a los declarados por el obligado tributario, deberá notificar previamente la propuesta de liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. La liquidación que se dicte tendrá carácter provisional. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o

circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución.

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

1. En el supuesto de que el procedimiento se haya iniciado mediante una declaración en aduana para la inclusión de mercancías en un régimen aduanero, la Administración realizará las actuaciones necesarias para practicar la liquidación de los tributos sobre el comercio exterior que, en su caso, correspondan conforme a los datos declarados, los documentos que aporte el obligado o le sean requeridos, así como los datos que se deduzcan de las mercancías presentadas a despacho o cualquier otro dato que obre en poder de la Administración.

2. Sin perjuicio de lo establecido en los apartados 4 y 5 siguientes, cuando la Administración, para la práctica de la liquidación, no tome en consideración datos o elementos distintos de los aportados por el declarante la liquidación se considerará, en su caso, producida y notificada con el levante de las mercancías.

3. Cuando la Administración, para la práctica de la liquidación, tome en consideración datos o elementos distintos de los declarados por el interesado o pudiera llegar a tomarlos como consecuencia de las actuaciones a las que se refiere el apartado 1, se observarán las siguientes reglas:

a) La Administración formulará la correspondiente propuesta de liquidación, que será notificada al interesado, en la que se consignarán los hechos y fundamentos de derecho que la motiven, así como su cuantificación y el derecho a presentar las alegaciones que tenga por conveniente y aportar, en su caso, los documentos y justificantes que considere oportuno dentro de los treinta días naturales siguientes al de la notificación o manifestar expresamente que no efectúa alegaciones ni aporta nuevos documentos o justificantes.

b) A solicitud del interesado, la Administración podrá autorizar el levante de la mercancía, previo el afianzamiento o, en su caso, el ingreso del importe de la liquidación que pudiera proceder.

c) Lo dispuesto en la letra b) podrá aplicarse igualmente cuando la Administración haya iniciado las actuaciones para determinar la obligación tributaria pero no disponga aún de los datos necesarios para formular propuesta de liquidación. En el momento en que la Administración disponga de los datos necesarios, será de aplicación lo dispuesto en la letra a) anterior.

4. En aquellos casos en los que, con arreglo a la normativa aduanera, sea posible la presentación de una declaración simplificada que no incluya todos los datos o documentos justificativos necesarios para determinar el importe de la obligación, así como en aquellos en que la inscripción en los registros del declarante equivalga a la presentación de la declaración, tanto la declaración simplificada inicial o la inscripción en los registros del declarante como la declaración complementaria o, en su caso, la presentación de los datos o documentos justificativos pendientes formarán parte del mismo procedimiento de declaración. No obstante, cuando la Administración dispense de la obligación de presentar declaración complementaria el procedimiento de declaración se limitará a la declaración simplificada o inscripción en los registros.

Lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores será de aplicación, según proceda, a la declaración simplificada o inscripción en los registros del declarante. No obstante, en el caso de que la Administración, respecto de la declaración simplificada o de la inscripción en los registros del declarante, no tenga en consideración datos o elementos distintos a los declarados, el levante de las mercancías no supondrá la práctica y notificación de la liquidación, sino que se aplicará lo previsto en el apartado 5.

La admisión de la declaración complementaria equivaldrá a la práctica y notificación de la liquidación derivada de la misma, salvo que la Administración la someta a comprobación, en cuyo caso resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 3.

5. El procedimiento de declaración finalizará mediante la liquidación en cuya virtud la Administración determine el importe de la obligación tributaria nacida como consecuencia de la presentación de la declaración aduanera. En los casos previstos en el apartado 4 anterior,

cuando deba presentarse declaración complementaria, tendrá la consideración de liquidación en cuya virtud la Administración determina el importe de la obligación tributaria la derivada de la declaración complementaria o, en su caso, de la presentación de los datos o documentos justificativos pendientes.

No obstante, el procedimiento de declaración podrá finalizar también por el inicio de cualquier otro procedimiento de aplicación de los tributos que incluya la obligación derivada de la presentación de la declaración aduanera.

En aquellos casos en los que el obligado, conforme a lo previsto en las letras b) y c) del apartado 3 anterior, haya obtenido previamente el levante de la mercancía, las cantidades ingresadas como consecuencia del mismo minorarán el importe de la liquidación que finalmente se practique. El mismo efecto tendrán las cantidades ingresadas en virtud de la declaración simplificada o la inscripción en los registros del declarante en los casos previstos en el apartado 4 anterior, siempre que deba presentarse declaración complementaria.

En ningún caso se entenderá finalizado el procedimiento por el hecho de que se efectúe el ingreso de las cantidades mencionadas en el párrafo anterior.

6. Cuando el procedimiento iniciado con la declaración en aduana para el despacho de las mercancías no lleve aparejada la práctica de una liquidación, la Administración dictará, en su caso, los actos administrativos que procedan según el régimen aduanero solicitado, sin perjuicio de la exigencia de la garantía que pueda corresponder. En estos casos el procedimiento se considerará finalizado en el momento en que se dicten dichos actos y una vez constituida la garantía que corresponda.

Artículo 135. *Caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración.*

1. Cuando se produzca la caducidad del procedimiento por incumplimiento del plazo máximo de duración del mismo, la Administración tributaria, dentro del plazo de prescripción, podrá iniciar un nuevo procedimiento de liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 128.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En este caso, se notificará una comunicación al obligado tributario con el contenido previsto en el artículo 87 de este reglamento.

2. En las liquidaciones que se dicten, cuando el procedimiento se inicie mediante la notificación de la comunicación a que se refiere el apartado 1 anterior, no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en periodo voluntario abierto con la notificación de la liquidación.

Sección 5.ª Procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado

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

1. El procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales se iniciará a instancia del obligado tributario mediante solicitud dirigida al órgano competente para su concesión y se acompañará de los documentos y justificantes exigibles y de los que el obligado tributario considere convenientes.

2. La comprobación de los requisitos para la concesión de un beneficio fiscal se realizará de acuerdo con los datos y documentos que se exijan en la normativa reguladora del beneficio fiscal y los datos que declaren o suministren terceras personas o que pueda obtener la Administración tributaria mediante requerimiento al propio obligado y a terceros.

3. Con carácter previo a la notificación de la resolución se deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución cuando vaya a ser denegatoria para que, en un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, alegue lo que convenga a su derecho.

4. El procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales terminará por resolución en la que se reconozca o se deniegue la aplicación del beneficio fiscal.

El plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento será el que establezca la normativa reguladora del beneficio fiscal y, en su defecto, será de seis meses. Transcurrido el plazo para resolver sin que se haya notificado la resolución expresa, la solicitud podrá entenderse desestimada, salvo que la normativa aplicable establezca otra cosa.

Artículo 137. *Efectos del reconocimiento de beneficios fiscales de carácter rogado.*

1. El reconocimiento de los beneficios fiscales surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión.

El reconocimiento de beneficios fiscales será provisional cuando esté condicionado al cumplimiento de condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el expediente. Su aplicación estará condicionada a la concurrencia en todo momento de las condiciones y requisitos previstos en la normativa aplicable.

2. Salvo disposición expresa en contrario, una vez concedido un beneficio fiscal no será preciso reiterar la solicitud para su aplicación en periodos futuros, salvo que se modifiquen las circunstancias que justificaron su concesión o la normativa aplicable.

Los obligados tributarios deberán comunicar al órgano que reconoció la procedencia del beneficio fiscal cualquier modificación relevante de las condiciones o requisitos exigibles para la aplicación del beneficio fiscal. Dicho órgano podrá declarar, previa audiencia del obligado tributario por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, si procede o no la continuación de la aplicación del beneficio fiscal. De igual forma se procederá cuando la Administración tributaria conozca por cualquier medio la modificación de las condiciones o los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal.

3. El incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del beneficio fiscal determinará la pérdida del derecho a su aplicación desde el momento que establezca la normativa específica o, en su defecto, desde que dicho incumplimiento se produzca, sin necesidad de declaración administrativa previa.

Tratándose de beneficios fiscales cuya aplicación dependa de condiciones futuras, el incumplimiento de estas obligará a la regularización del beneficio fiscal indebidamente aplicado conforme a lo dispuesto en el artículo 122.2, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, cuando se trate de tributos sin periodo impositivo o de liquidación, el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación en el plazo de un mes desde la pérdida del derecho a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal y deberá ingresar, junto con la cuota resultante o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal, los intereses de demora correspondientes.

4. Cuando la Administración regularice la aplicación de un beneficio fiscal de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 115.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá comunicar esta circunstancia al órgano que reconoció dicho beneficio fiscal.

Sección 6.ª La cuenta corriente tributaria

Subsección 1.ª Disposiciones generales

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

1. Podrán acogerse al sistema de cuenta corriente en materia tributaria los obligados tributarios que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que ejerzan actividades empresariales o profesionales y que, como consecuencia de dicho ejercicio, deban presentar periódicamente autoliquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido o autoliquidaciones por retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, de actividades profesionales, agrícolas y ganaderas y de premios.

b) Que el importe de los créditos reconocidos durante el ejercicio inmediatamente anterior al de la solicitud de la cuenta corriente sea equivalente, al menos, al 40 por ciento de las deudas tributarias devengadas durante el mismo periodo de tiempo. A efectos de este cálculo, únicamente se tendrán en cuenta los créditos y las deudas tributarias a los que se refiere el artículo 139.

c) Que se verifique la concurrencia de las siguientes circunstancias:

1.ª Estar dados de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, cuando se trate de personas o entidades obligados a estar en dicho censo, y estar dado de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando se trate de sujetos pasivos no exentos de dicho impuesto.

2.ª Haber presentado las autoliquidaciones cuyo plazo reglamentario de presentación hubiese vencido en los doce meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud de inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria, correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas mediante establecimiento permanente, según se trate de personas o entidades sujetas a alguno de dichos impuestos, así como las correspondientes autoliquidaciones y declaraciones informativas por los pagos a cuenta que en cada caso procedan.

3.ª Haber presentado las autoliquidaciones y la declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la declaración anual de operaciones con terceras personas y las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias, cuyo plazo reglamentario de presentación hubiese vencido en los 12 meses anteriores a la fecha de presentación de la solicitud.

4.ª No mantener con la Administración tributaria del Estado deudas o sanciones tributarias en periodo ejecutivo, salvo que se trate de deudas o sanciones tributarias que se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida.

5.ª No tener pendientes de ingreso responsabilidades civiles derivadas de delito contra la Hacienda pública declaradas por sentencia firme.

d) Que no hayan renunciado al sistema de cuenta corriente en materia tributaria o que no haya sido revocado el acuerdo de su inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria durante el año natural en el que se presente la solicitud ni durante el año natural anterior.

2. Para acogerse a este sistema, los obligados tributarios que reúnan los requisitos previstos en el apartado anterior deberán solicitarlo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo y con los requisitos previstos en el artículo 140.

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

1. Serán objeto de anotación en la cuenta corriente tributaria, a efectos de proceder a su compensación, los créditos y las deudas tributarias previstos en este artículo.

2. Se anotarán los importes de los créditos reconocidos a los obligados tributarios acogidos a este sistema por devoluciones tributarias derivadas de la normativa del tributo acordadas durante el periodo en que resulte aplicable dicho sistema correspondientes a los siguientes tributos:

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Impuesto sobre Sociedades.

c) Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas mediante establecimiento permanente.

d) Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el caso de las devoluciones solicitadas después de la apertura de la cuenta y todavía no acordadas, la anotación en la cuenta se producirá una vez que haya transcurrido el plazo legalmente previsto para efectuar la devolución sin que esta se haya llevado a cabo, de conformidad con lo previsto en la normativa aplicable.

3. Se anotarán con signo contrario los importes de las deudas tributarias que resulten de las autoliquidaciones cuyo plazo de declaración o ingreso finalice durante el periodo en que resulte aplicable el sistema de cuenta corriente en materia tributaria, presentadas por el obligado tributario correspondientes a los siguientes conceptos tributarios:

a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Impuesto sobre Sociedades.

c) Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas mediante establecimiento permanente.

d) Impuesto sobre el Valor Añadido.

e) Pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando se trate de obligados tributarios que obtengan rentas mediante establecimiento permanente.

4. No podrán ser objeto de anotación en la cuenta corriente tributaria los créditos y deudas tributarias que a continuación se indican:

a) Los que se deriven de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo.

b) Las deudas que se deriven de liquidaciones provisionales o definitivas practicadas por los órganos de la Administración tributaria.

c) Las devoluciones reconocidas en los procedimientos especiales de revisión previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la resolución de recursos y reclamaciones económico-administrativas.

d) Las deudas tributarias devengadas en concepto del Impuesto sobre el Valor añadido en las operaciones de importación, excepto en los casos en que se haya optado por la aplicación del diferimiento del ingreso de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido relativas a dichas operaciones liquidadas por la Aduana a que se refiere el artículo 167.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5. La aplicación de este sistema de cuenta corriente es incompatible, durante el periodo de duración de la cuenta, en relación con los créditos y débitos acogidos al mismo, con el procedimiento establecido para la compensación en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Subsección 2.ª Procedimiento para la inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria

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

1. El procedimiento para acogerse al sistema de cuenta corriente en materia tributaria se iniciará mediante solicitud del obligado tributario que deberá presentarse durante el mes de octubre del año natural inmediato anterior a aquel en el que el sistema de cuenta corriente deba surtir efectos.

La solicitud se presentará en el modelo que se apruebe mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda en el que se determinarán los lugares de presentación.

2. Recibida la solicitud se realizarán las actuaciones que resulten necesarias para verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos en esta sección.

Si a la vista de la documentación aportada se considerase que se cumplen todos los requisitos para acceder a la inclusión, se dictará directamente resolución. En caso contrario, se notificará la propuesta de resolución y se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, para efectuar alegaciones.

3. El procedimiento para acogerse al sistema de cuenta corriente en materia tributaria concluirá mediante resolución motivada en el plazo de tres meses.

Transcurrido dicho plazo o, en su caso, llegado el primer día del año natural en el que debiera aplicarse el sistema de cuenta corriente sin que se haya notificado la correspondiente resolución, se podrá entender desestimada la solicitud.

4. La resolución que acuerde la inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria surtirá efectos a partir del primer día del año natural para el que el obligado tributario hubiese solicitado acogerse al sistema o, en caso de que la resolución se produzca en fecha posterior, a partir del día en que se acuerde la misma.

Subsección 3.ª Efectos y finalización del sistema de cuenta corriente tributaria

Artículo 141. *Efectos sobre los créditos y débitos tributarios.*

1. La aplicación del sistema de cuenta corriente en materia tributaria determinará que la totalidad de los créditos y débitos tributarios que deban acogerse al mismo se computen para la liquidación de la cuenta, con efectos desde el día en que tenga lugar el vencimiento del plazo de autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria o en el que se acuerde la correspondiente devolución derivada de la normativa del tributo.

2. Los créditos y débitos que deban ser objeto de anotación no serán exigibles individualizadamente durante la vigencia de la cuenta corriente tributaria, sino únicamente por el saldo resultante de la misma tras la liquidación.

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

1. Para determinar el saldo de la cuenta corriente tributaria se extinguirán por compensación los créditos y deudas anotados, surgiendo un nuevo crédito o deuda tributaria por el importe del saldo deudor o acreedor de la cuenta.

2. La determinación del saldo de la cuenta corriente tributaria se efectuará los días 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre y 31 de diciembre de cada año en los que se encuentre vigente, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 143.4 de este reglamento.

3. El crédito o la deuda tributaria resultante de la determinación del saldo por el órgano competente se notificará al obligado tributario, quien dispondrá a su vez de un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para formular alegaciones en relación con dicha determinación y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

Transcurrido el plazo de alegaciones se dictará liquidación provisional en el plazo de 15 días. En el caso de que de la liquidación resultara una cantidad a devolver, la Administración acordará su pago mediante transferencia a la cuenta bancaria que haya designado el obligado tributario. En el caso de que de la liquidación provisional resultase una cantidad a ingresar, el obligado tributario procederá a su ingreso en los plazos previstos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para las liquidaciones practicadas por la Administración.

Los saldos deudores de importe inferior a la cantidad que se determine mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda no serán exigibles.

4. Lo previsto en este artículo se entenderá sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria para comprobar o investigar la situación tributaria del obligado en relación con los créditos y deudas anotadas en la cuenta corriente tributaria por los procedimientos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este reglamento.

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

1. La duración del sistema de cuenta corriente en materia tributaria será, con carácter general, indefinido y se aplicará en tanto no concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que el obligado tributario renuncie expresamente a su aplicación.
b) Que proceda la revocación por la Administración.

2. La renuncia a la aplicación del sistema de cuenta corriente en materia tributaria se comunicará por el obligado tributario en el modelo, forma y lugar que se determinen mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda y producirá efectos a partir del primer día del trimestre siguiente a aquel en que se hubiera comunicado a la Administración tributaria, sin perjuicio de la liquidación del saldo del periodo en curso.

La exclusión del obligado tributario del sistema será declarada por los órganos competentes para acordar la inclusión.

3. El acuerdo de inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria se revocará por cualquiera de las siguientes causas:

a) Por la muerte o la incapacitación del obligado tributario, salvo que en este último caso continúe el ejercicio de las actividades por medio de representante, o por la disolución de la entidad.

b) Por dejar de cumplir durante cada año natural en que se aplique el sistema los requisitos previstos en el artículo 138.

Simultáneamente a la determinación del saldo del último trimestre natural del año se verificará el cumplimiento de los requisitos mencionados.

Las autoliquidaciones a considerar para la determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias a que se refiere el artículo 138.1.c) serán aquellas cuyo plazo de presentación haya concluido en el año natural que acaba de finalizar.

c) Por la iniciación de un procedimiento concursal contra el obligado tributario.

d) Por la falta de pago en periodo voluntario de las liquidaciones de los saldos de la cuenta.

e) Por presentar durante el periodo de aplicación del sistema de cuenta corriente en materia tributaria solicitudes de devolución derivadas de la normativa del tributo o autoliquidaciones a compensar que resulten total o parcialmente improcedentes y que hayan sido objeto de sanción, aunque esta no sea firme en vía administrativa.

4. Antes de acordar la revocación se notificará al obligado la propuesta de resolución en la que se citará de forma expresa la causa que concurre y se le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, para que efectúe alegaciones.

La resolución que acuerde la revocación determinará el saldo de la cuenta y su exigibilidad en la forma prevista en el artículo 142.

La revocación será acordada por los órganos competentes para acordar la inclusión en el sistema.

Sección 7.ª Actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales

Subsección 1.ª Actuaciones y procedimientos de comprobación censal

Artículo 144. *Actuaciones de comprobación censal.*

1. La comprobación de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja reguladas en los artículos 9 a 11, ambos inclusive, se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172.

2. La Administración tributaria podrá requerir la presentación de las declaraciones censales, la aportación de la documentación que deba acompañarlas, su ampliación y la subsanación de los defectos advertidos, y podrá incorporar de oficio los datos que deban figurar en los censos.

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

4. Se podrá acordar la baja cautelar en los Registros de operadores intracomunitarios, de extractores de productos de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos, y de devolución mensual a que se refiere el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, de las personas o entidades incluidos en ellos mediante acuerdo motivado del delegado o del director de departamento competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previo informe del órgano proponente, en los siguientes supuestos:

a) Cuando en una actuación o procedimiento tributario se constate la inexistencia de la actividad económica o del objeto social declarado o de su desarrollo en el domicilio

comunicado, o que en el domicilio fiscal no se desarrolla la gestión administrativa y la dirección efectiva de los negocios.

b) Cuando el obligado tributario hubiera resultado desconocido en la notificación de cualquier actuación o procedimiento de aplicación de los tributos.

c) Cuando se constate la posible intervención del obligado tributario en operaciones de comercio exterior o intracomunitario o relativas a productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos, de las que pueda derivarse el incumplimiento de la obligación tributaria o la obtención indebida de beneficios o devoluciones fiscales en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En los supuestos previstos en los párrafos a), b) y c) anteriores, la baja cautelar se convertirá en definitiva cuando se efectúe la rectificación censal del obligado tributario conforme a lo dispuesto en los artículos 145 y 146.

Cuando las circunstancias que permiten acordar la baja cautelar en los Registros de operadores intracomunitarios, de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos y de devolución mensual a que se refiere el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, concurran en el momento de la solicitud de inclusión en tales registros, el delegado competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria denegará, mediante acuerdo motivado, dicha inclusión.

5. Los acuerdos de baja regulados en el apartado anterior y en el artículo 146 no eximen al obligado tributario del cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes.

Artículo 145. *Procedimiento de rectificación censal.*

1. El procedimiento de rectificación de la situación censal podrá iniciarse mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su declaración censal o mediante la notificación de la propuesta de resolución cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla.

Cuando los hechos a que se refiere el artículo 144.4 de este reglamento se constaten en actuaciones realizadas fuera de un procedimiento de aplicación de los tributos, el procedimiento de rectificación de la situación censal deberá iniciarse en el plazo de un mes desde el acuerdo de baja cautelar en los Registros de operadores intracomunitarios, de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos y de devolución mensual a que se refiere el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. A efectos de entender cumplido el plazo del mes, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación del inicio del procedimiento en dicho plazo. La falta de inicio del procedimiento en dicho plazo determinará el levantamiento de la medida cautelar.

2. En la tramitación del procedimiento, la Administración podrá realizar las actuaciones reguladas en los apartados 1 y 2 del artículo anterior.

Cuando el obligado tributario manifieste su disconformidad con los datos que obren en poder de la Administración, se aplicará lo dispuesto en el artículo 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

4. El procedimiento de rectificación censal terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por resolución en la que se rectifiquen los datos censales del obligado tributario. La resolución deberá ser, en todo caso, motivada con una referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho que se hayan tenido en cuenta en la misma.

b) Por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por el obligado tributario sin que sea necesario dictar resolución expresa. De dicha circunstancia se dejará constancia expresa en diligencia.

c) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin haberse notificado la resolución expresa que ponga fin al procedimiento.

d) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de rectificación de la situación censal.

Artículo 146. *Rectificación de oficio de la situación censal.*

1. La Administración tributaria podrá rectificar de oficio la situación censal del obligado tributario sin necesidad de instruir el procedimiento regulado el artículo anterior en los siguientes supuestos:

a) Cuando así se derive de actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos en los que haya sido parte el propio obligado tributario y en los que se hayan realizado actuaciones de control censal, siempre que en dicha rectificación no sean tenidos en cuenta otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que los constatados en dichos procedimientos.

b) Cuando las personas o entidades a las que se haya asignado un número de identificación fiscal provisional no aporten, en el plazo establecido en el artículo 24.3 de este reglamento o, en su caso, en el plazo otorgado en el requerimiento efectuado a que se refiere dicho artículo, la documentación necesaria para obtener el número de identificación fiscal definitivo, salvo que en dichos plazos justifiquen debidamente la imposibilidad de su aportación, la Administración tributaria podrá darles de baja en los Registros de operadores intracomunitarios, de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos y de devolución mensual a que se refiere el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

c) Cuando concurran los supuestos regulados en el artículo 119 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. En este supuesto, además, la Administración tributaria podrá dar de baja al obligado tributario en los Registros de operadores intracomunitarios, de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos y de devolución mensual a que se refiere el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

d) Cuando durante un periodo superior a un año y después de realizar al menos tres intentos de notificación hubiera resultado imposible la práctica de notificaciones al obligado tributario en el domicilio fiscal o cuando se hubieran dado de baja deudas por insolvencia durante tres periodos impositivos o de liquidación, se podrá acordar la baja en los Registros de operadores intracomunitarios, de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos y de devolución mensual a que se refiere el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

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

2. La modificación efectuada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior deberá ser comunicada al obligado tributario, salvo que durante un periodo superior a un año hubiera resultado imposible la práctica de notificaciones en el domicilio fiscal declarado.

Artículo 147. *Revocación del número de identificación fiscal.*

1. La Administración tributaria podrá revocar el número de identificación fiscal asignado, cuando en el curso de las actuaciones de comprobación realizadas conforme a lo dispuesto en el artículo 144.1 y 2 de este reglamento o en las demás actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, se acredite alguna de las siguientes circunstancias:

a) Las previstas en el artículo 146.1 b), c) o d) de este reglamento.

b) Que mediante las declaraciones a que hacen referencia los artículos 9 y 10 de este reglamento se hubiera comunicado a la Administración tributaria el desarrollo de actividades económicas inexistentes.

c) Que la sociedad haya sido constituida por uno o varios fundadores sin que en el plazo de tres meses desde la solicitud del número de identificación fiscal se inicie la actividad económica ni tampoco los actos que de ordinario son preparatorios para el ejercicio efectivo de la misma, salvo que se acredite suficientemente la imposibilidad de realizar dichos actos en el mencionado plazo.

En el supuesto regulado en el artículo 4.2.l), el plazo anteriormente señalado comenzará a contar desde que se hubiese presentado la declaración censal de modificación en los términos establecidos en el artículo 12.2, tercer párrafo.

d) Que se constate que un mismo capital ha servido para constituir una pluralidad de sociedades, de forma que, de la consideración global de todas ellas, se deduzca que no se ha producido el desembolso mínimo exigido por la normativa aplicable.

e) Que se comunique el desarrollo de actividades económicas, de la gestión administrativa o de la dirección de los negocios, en un domicilio aparente o falso, sin que se justifique la realización de dichas actividades o actuaciones en otro domicilio diferente.

f) Que se constate el incumplimiento durante cuatro ejercicios consecutivos de la obligación de depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil.

g) Que concurra la baja cautelar a que se refiere el apartado 6 de la disposición adicional vigésima quinta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. El acuerdo de revocación requerirá la previa audiencia al obligado tributario por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, salvo que dicho acuerdo se incluya en la propuesta de resolución a que se refiere el artículo 145.3 de este reglamento.

3. La revocación deberá publicarse en el Boletín Oficial del Estado y notificarse al obligado tributario.

La publicación deberá efectuarse en las mismas fechas que las previstas en el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para las notificaciones por comparecencia.

4. La publicación de la revocación del número de identificación fiscal en el "Boletín Oficial del Estado" producirá los efectos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional sexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. La revocación del número de identificación fiscal determinará que no se emita el certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias regulado en el artículo 74 de este reglamento.

6. Procederá la denegación del número de identificación fiscal cuando antes de su asignación concurra alguna de las circunstancias que habilitarían para acordar la revocación.

7. La revocación del número de identificación fiscal determinará la baja de los Registros de operadores intracomunitarios, de los registros territoriales dispuestos en la normativa reguladora de los Impuestos Especiales, del registro territorial del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero, de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos y de devolución mensual a que se refiere el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

8. La Administración tributaria podrá rehabilitar el número de identificación fiscal mediante acuerdo que estará sujeto a los mismos requisitos de publicidad establecidos para la revocación en el apartado 3 de este artículo.

Las solicitudes de rehabilitación del número de identificación fiscal sólo serán tramitadas cuando se acredite que han desaparecido las causas que motivaron la revocación y, en caso de sociedades, se comunique, además, quiénes ostentan la titularidad del capital de la sociedad, con identificación completa de sus representantes legales, así como de quienes tengan la consideración de titulares reales de la entidad conforme con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, el domicilio fiscal, así como documentación que acredite cuál es la actividad económica que la sociedad va a desarrollar. En particular, cuando se trate de la causa de revocación de la letra f) del apartado 1 la rehabilitación del número de identificación fiscal solo será posible si se constata la subsanación del

incumplimiento de la obligación de depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil. Careciendo de estos requisitos, las solicitudes se archivarán sin más trámite.

La falta de resolución expresa de la solicitud de rehabilitación de un número de identificación fiscal en el plazo de tres meses determinará que la misma se entienda denegada.

Subsección 2.ª Actuaciones de comprobación del domicilio fiscal

Artículo 148. *Comprobación del domicilio fiscal.*

Corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la comprobación del domicilio fiscal en el ámbito de los tributos del Estado, incluidos los cedidos.

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

1. El procedimiento de comprobación del domicilio fiscal se iniciará de oficio por acuerdo del órgano que se establezca en la norma de organización específica, por propia iniciativa o a solicitud de cualquier otro órgano de la misma o de otra Administración tributaria afectada. Dicha solicitud se acompañará de un informe sobre los antecedentes que fuesen relevantes.

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

En el caso de que la comprobación del domicilio fiscal pudiera dar lugar al cambio de domicilio fiscal a una comunidad autónoma diferente, se notificará esta circunstancia a las Administraciones tributarias de las 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 el expediente se tramite con las especialidades a que se refiere el artículo 152.

3. La comprobación del domicilio fiscal se realizará de acuerdo con los datos comunicados o declarados por el propio obligado tributario, con los datos que obren en poder de la Administración, con los datos y justificantes que se requieran al propio obligado tributario o a terceros, así como mediante el examen físico y documental de los hechos y circunstancias en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172.

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

Artículo 150. *Terminación del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.*

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

2. Será competente para resolver el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal el órgano competente de acuerdo con la norma de organización específica.

3. La resolución adoptada en el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal confirmará o rectificará el declarado y será comunicada a los órganos implicados de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y notificada a las Administraciones tributarias afectadas y al obligado tributario.

4. El procedimiento podrá finalizar asimismo por caducidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 151. *Efectos de la comprobación del domicilio fiscal.*

1. El inicio de un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal no impedirá la continuación de los procedimientos de aplicación de los tributos iniciados de oficio o a instancia del interesado que se estuviesen tramitando.

2. Durante los tres años siguientes a la fecha de la notificación de la resolución del procedimiento de comprobación del domicilio fiscal en la que se haya rectificado el

declarado, las comunicaciones de cambio de domicilio fiscal que realice el obligado tributario, cuando supongan el traslado a una comunidad autónoma distinta, tendrán el carácter de mera solicitud y deberán acompañarse de medios de prueba que acrediten la alteración de las circunstancias que motivaron la resolución.

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

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

1. Cuando la Administración tributaria de una comunidad autónoma considere que, en relación con los tributos cedidos, el domicilio fiscal que figura en el Censo de Obligados Tributarios no es el que corresponde, podrá solicitar que se inicie el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal.

La comunidad autónoma indicará el lugar en el que entiende localizado el domicilio fiscal del obligado tributario y podrá acompañar toda la documentación probatoria que estime oportuna.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria iniciará el procedimiento de comprobación del domicilio fiscal en el plazo de un mes desde que la solicitud de inicio tenga entrada en el órgano competente para acordar dicho inicio.

2. La propuesta de resolución se notificará al obligado tributario y, en su caso, a las Administraciones tributarias afectadas, cuando dicha propuesta dé lugar a un cambio de domicilio fiscal a una comunidad autónoma distinta 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 necesario notificar dicha propuesta al obligado tributario cuando la propuesta de resolución confirme el domicilio declarado.

3. Cuando se produzcan diferencias de criterio entre distintas Administraciones tributarias, su resolución requerirá informe favorable de las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas afectadas por la propuesta de resolución. Si no hay informe favorable de dichas Administraciones tributarias, la resolución corresponderá a las Juntas Arbitrales reguladas en los artículos 24 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, 51 de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

4. La resolución adoptada será vinculante para todas las Administraciones tributarias que hubieran intervenido en la tramitación del procedimiento.

Subsección 3.ª Actuaciones de control de presentación de declaraciones

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

1. Corresponde a la Administración tributaria el control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos en los siguientes supuestos:

a) Cuando resulten obligados a ello de acuerdo con su situación censal.

b) Cuando se ponga de manifiesto por la presentación de otras declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos del propio obligado tributario.

c) Cuando se derive de información que obre en poder de la Administración procedente de terceras personas.

d) Cuando se ponga de manifiesto en el curso de otras actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos.

2. En el supuesto previsto en el apartado 1.a) la Administración tributaria podrá requerir al obligado tributario para que presente la autoliquidación o declaración omitida o, en su caso, comunique la correspondiente modificación o baja censal.

3. En el supuesto previsto en el apartado 1.b), la Administración tributaria entenderá que existe omisión en la presentación de la declaración o autoliquidación y podrá requerir su presentación, entre otros casos, cuando la obligación de presentar una declaración, autoliquidación o comunicación de datos se derive de la presentación por el propio obligado de declaraciones o autoliquidaciones a cuenta o cuando se omita la presentación de comunicaciones de datos o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información y se hayan presentado declaraciones o autoliquidaciones periódicas asociadas a aquella.

4. En el supuesto previsto en el apartado 1.c), se considerará que se ha omitido la presentación de declaraciones o autoliquidaciones y podrá requerirse su presentación.

Cuando el obligado tributario alegue inexactitud o falsedad de dicha información se podrá requerir al tercero para que ratifique la información suministrada.

5. En los casos en que no se atienda el requerimiento o en los que, atendiéndose este, se presente una declaración o autoliquidación en la que se aprecien discrepancias respecto de los importes declarados o autoliquidados por el obligado tributario o por terceros, podrá iniciarse el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación.

6. El procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación de datos omitidas.

b) Por la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación. De dicha circunstancia se dejará constancia expresa en diligencia.

c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado resolución expresa que ponga fin al procedimiento.

Subsección 4.ª Actuaciones de control de otras obligaciones formales

Artículo 154. *Control de otras obligaciones formales.*

1. El procedimiento para la comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias formales distintas de las reguladas en las subsecciones anteriores se iniciará de oficio.

La Administración tributaria podrá realizar las actuaciones previstas en los párrafos b), c) y d) del artículo 136.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Una vez concluidas las actuaciones de comprobación, se dará audiencia al obligado tributario, por un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

3. Finalizado el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación en diligencia que deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

a) Obligación tributaria o elementos de la misma comprobados y ámbito temporal objeto de la comprobación.

b) Especificación de las actuaciones concretas realizadas.

c) Relación de hechos que motivan la diligencia.

4. La diligencia se incorporará al expediente sancionador que, en su caso, se inicie o que se hubiera iniciado como consecuencia del procedimiento, sin perjuicio de la remisión que deba efectuarse cuando resulte necesario para la iniciación de otro procedimiento de aplicación de los tributos.

5. El procedimiento de comprobación de otras obligaciones formales terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por diligencia.
b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin haberse formalizado la diligencia que pone fin al procedimiento.
c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento.

6. Finalizado el procedimiento de comprobación de otras obligaciones formales mediante diligencia, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el apartado 3.a) de este artículo, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha diligencia.

Sección 8.ª Procedimiento de verificación de datos

Artículo 155. *Iniciación y tramitación del procedimiento de verificación de datos.*

1. La Administración podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos en los supuestos previstos en el artículo 131 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
2. Con carácter previo a la apertura, en su caso, del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario.
3. Con carácter previo a la resolución en la que se corrijan los defectos advertidos o a la práctica de la liquidación provisional, la Administración deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución o de liquidación para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho.

Artículo 156. *Terminación del procedimiento de verificación de datos.*

1. Cuando el procedimiento termine por la subsanación, aclaración o justificación de la discrepancia o del dato objeto del requerimiento por parte del obligado tributario, se hará constar en diligencia esta circunstancia y no será necesario dictar resolución expresa.
2. Cuando la liquidación resultante del procedimiento de verificación de datos sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:

a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
b) Cuando se trate de una devolución derivada de la normativa de un tributo, se liquidarán intereses de demora a favor del obligado tributario de acuerdo con lo previsto el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 125 de este reglamento.

Sección 9.ª Procedimiento de comprobación de valores

Subsección 1.ª La comprobación de valores

Artículo 157. *Comprobación de valores.*

1. La Administración tributaria podrá comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo que el obligado tributario haya declarado de acuerdo con:

a) El valor que le haya sido comunicado al efecto por la Administración tributaria en los términos previstos en el artículo 90 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 69 de este reglamento.

b) Los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Lo dispuesto en esta sección se entenderá sin perjuicio de lo establecido en la normativa de cada tributo.

Artículo 158. *Medios de comprobación de valores.*

1. La aplicación del medio de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal a que se refiere el artículo 57.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden.

2. Cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en precios medios de mercado, la Administración tributaria competente podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden.

3. Cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en dictamen de perito de la Administración, este deberá tener titulación suficiente y adecuada al tipo de bien a valorar.

Tratándose de una valoración que se refiera a un bien o derecho individualizado se harán constar las características físicas, económicas y jurídicas que según la normativa aplicable hayan de considerarse para determinar el valor del bien o derecho.

4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 57.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el valor de los bienes transmitidos determinante de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración Tributaria atendiendo al precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien realizadas dentro del plazo de un año desde la fecha del devengo del impuesto en el que surta efecto, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico determinantes de dicho valor.

Artículo 159. *Actuaciones de comprobación de valores.*

1. La comprobación de valores también podrá realizarse como una actuación concreta en alguno de los siguientes procedimientos:

a) Procedimiento iniciado mediante declaración.
b) Procedimiento de comprobación limitada.
c) Procedimiento de inspección.

2. Cuando la comprobación de valores se realice en alguno de los procedimientos a que se refiere el apartado anterior y dicha comprobación no se realice por el órgano que tramita el procedimiento, el valor comprobado se incorporará al procedimiento del que trae causa.

3. Cuando la comprobación de valores se realice conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la subsección siguiente de este reglamento, salvo lo relativo al plazo máximo de resolución, que será el del procedimiento que se esté tramitando.

Cuando las actuaciones de comprobación de valores se realicen en un procedimiento de inspección, las facultades de la Administración tributaria serán las reconocidas por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por este reglamento a los órganos de inspección.

4. Cualquiera que sea el procedimiento en el que se realice la comprobación de valores, los obligados tributarios tendrán derecho a promover la tasación pericial contradictoria en los términos previstos en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en la subsección 3.ª siguiente de este reglamento.

5. No se considerarán actuaciones de comprobación de valores aquellas en las que el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria resulte directamente de una ley o de un reglamento.

Subsección 2.ª Procedimiento de comprobación de valores

Artículo 160. *Procedimiento para la comprobación de valores.*

1. En este procedimiento la Administración tributaria podrá proceder al examen de los datos en poder de la Administración, de los consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto, así como requerir al obligado tributario o a terceros la información necesaria para efectuar la valoración.

Asimismo, la Administración podrá efectuar el examen físico y documental de los bienes y derechos objeto de valoración. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172 de este reglamento.

2. En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito.

3. La propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá ser motivada. A los efectos de lo previsto en el artículo 103.3 de dicha ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación. En particular, deberá contener los siguientes extremos:

a) En la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal deberá especificarse el valor tomado como referencia y los parámetros, coeficientes y demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor.

b) En la utilización de precios medios de mercado deberá especificarse la adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto.

c) En los dictámenes de peritos se deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia.

4. La valoración administrativa servirá de base a la liquidación provisional que se practique, sin perjuicio de que se pueda iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección respecto de otros elementos de la obligación tributaria.

Subsección 3.ª Tasación pericial contradictoria

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

1. Cuando se solicite la tasación pericial contradictoria, será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración en el supuesto en que la comprobación del valor se hubiese efectuado por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración. A estos efectos, el órgano competente remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar. En el plazo de 15 días, el personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos formulará por duplicado la correspondiente hoja de

aprecio, en la que deberán constar el resultado de la valoración realizada y los criterios empleados.

Únicamente se entenderá que los obligados tributarios promueven la tasación pericial contradictoria, si los motivos de oposición a la valoración sólo se refieren a la cuantificación de sus elementos técnicos, tales como el módulo unitario básico, la depreciación por antigüedad o los coeficientes y cifras en que se concretan las demás circunstancias consideradas en la cuantificación, salvo que el obligado tributario manifieste expresamente que no desea promover la tasación pericial contradictoria sino la impugnación del acto administrativo.

2. El órgano competente notificará al obligado tributario la valoración a que se refiere el apartado anterior o, en aquellos casos en los que la comprobación de valores se hubiera efectuado mediante el dictamen de peritos de la Administración, la que ya figure en el expediente, y se le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la valoración, para que pueda proceder al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar.

Transcurrido el plazo de 10 días sin haberse designado el perito por el obligado tributario, se entenderá que desiste de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria y se dará por terminado el procedimiento. En este caso, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse una nueva tasación pericial contradictoria.

3. Una vez designado el perito por el obligado tributario, se le entregará la relación de bienes y derechos para que en el plazo de 1 mes, contado a partir del día siguiente al de la recepción de la relación, formule la correspondiente hoja de aprecio, la cual deberá estar motivada.

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

4. El órgano competente para designar un perito tercero será el que se determine en la normativa de organización específica.

La Administración tributaria competente podrá establecer honorarios estandarizados para los peritos terceros que deban ser designados de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Será necesaria la aceptación de la designación por el perito elegido por sorteo. Dicha aceptación determinará, asimismo, la aceptación de los honorarios aprobados por la Administración.

5. Una vez aceptada la designación por el perito tercero, se le entregará la relación de los bienes y derechos a valorar y las copias de las hojas de aprecio de los peritos anteriores. En el plazo de 1 mes, contado a partir del día siguiente al de la entrega, deberá confirmar alguna de las valoraciones anteriores o realizar una nueva valoración, sin perjuicio de los límites previstos en el artículo 135.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En el caso de que el perito tercero no emita la valoración en el plazo establecido en el párrafo anterior, se podrá dejar sin efecto su designación, sin perjuicio de las responsabilidades que resulten exigibles por la falta de emisión del dictamen en plazo. En el caso de que se deje sin efecto la designación, se deberá notificar esta circunstancia al perito tercero y al obligado tributario, y se procederá, en su caso, a la liberación de los depósitos de sus honorarios y al nombramiento de otro perito tercero por orden correlativo.

Artículo 162. *Terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria.*

1. El procedimiento de tasación pericial contradictoria terminará de alguna de las siguientes formas:

a) Por la entrega en la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero.

b) Por el desistimiento del obligado tributario en los términos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo anterior.

c) Por no ser necesaria la designación del perito tercero de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

d) Por la falta del depósito de honorarios por cualquiera de las partes en los términos previstos en el artículo 135.3, cuarto párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

e) Por caducidad en los términos previstos en el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. En el supuesto previsto en el apartado 1.c) de este artículo, la liquidación que se dicte tomará la valoración que resulte de la tasación efectuada por el perito del obligado tributario de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

3. En el supuesto previsto en el apartado 1.d) de este artículo, la liquidación que se dicte tomará la valoración que corresponda de acuerdo con lo previsto en el artículo 135.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria por parte del obligado tributario o, en su caso, no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

4. En el supuesto previsto en el apartado 1.e) de este artículo, la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria.

5. Una vez terminado el procedimiento, la Administración tributaria competente notificará en el plazo de 1 mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan

El incumplimiento del plazo al que se refiere el párrafo anterior determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento.

Con la notificación de la liquidación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para que el ingreso sea efectuado, así como el cómputo del plazo para interponer el recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación en el caso de que dicho plazo hubiera sido suspendido por la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria.

Sección 10.ª Procedimiento de comprobación limitada

Artículo 163. *Iniciación del procedimiento de comprobación limitada.*

Se podrá iniciar el procedimiento de comprobación limitada, entre otros, en los siguientes supuestos:

a) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario, se adviertan errores en su contenido o discrepancias entre los datos declarados o justificantes aportados y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración tributaria.

b) Cuando en relación con las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por el obligado tributario proceda comprobar todos o algún elemento de la obligación tributaria.

c) Cuando de acuerdo con los antecedentes que obren en poder de la Administración, se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria.

Artículo 164. *Tramitación del procedimiento de comprobación limitada.*

1. Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario.

2. Las actuaciones relativas al análisis de la contabilidad a que se refiere el artículo 136.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán practicarse en el

lugar donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos, con las siguientes excepciones:

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

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

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

No obstante, la Administración tributaria podrá requerir el libro diario simplificado a que se refiere el artículo 29.3 de este reglamento.

A los efectos de lo dispuesto en este apartado se aplicará lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 171.3 de este reglamento.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 136.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el procedimiento de comprobación limitada incluya comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, las actuaciones que se refieran a dichas comprobaciones podrán realizarse en las oficinas, despachos, locales y establecimientos del obligado tributario en los supuestos en que sea necesario el examen físico de los hechos o circunstancias objeto de comprobación. A estos efectos, los órganos competentes tendrán las facultades previstas en el artículo 172 de este reglamento.

4. Con carácter previo a la resolución, la Administración deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución o de liquidación para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho.

Se podrá prescindir del trámite de alegaciones cuando la resolución contenga manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

5. En relación con cada obligación tributaria objeto del procedimiento podrá dictarse una única resolución respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos impositivos o de liquidación comprobados.

Artículo 165. *Terminación del procedimiento de comprobación limitada.*

Cuando la liquidación resultante del procedimiento de comprobación limitada sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:

a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Cuando se trate de una devolución derivada de la normativa de un tributo, se liquidarán intereses de demora a favor del obligado tributario de acuerdo con lo previsto el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 125 de este reglamento.

TÍTULO V

Actuaciones y procedimiento de inspección

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Sección 1.ª Funciones de la inspección de los tributos

Artículo 166. *Atribución de funciones inspectoras a los órganos administrativos.*

1. A efectos de lo dispuesto en este reglamento, se entiende por órganos de inspección tributaria los de carácter administrativo que ejerzan las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como aquellos otros que tengan atribuida dicha condición en las normas de organización específica.

2. En el ámbito de competencias del Estado, el ejercicio de las funciones de inspección tributaria corresponderá a:

a) Los órganos con funciones inspectoras de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los términos establecidos en la normativa aplicable.

b) Los órganos de la Dirección General del Catastro que tengan atribuida la inspección catastral de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en la forma que se determine mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda, y sin perjuicio de las posibles actuaciones conjuntas que puedan realizarse con las entidades locales.

3. Los órganos con funciones inspectoras de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ejercerán sus funciones respecto de los siguientes tributos:

a) Aquellos cuya aplicación corresponda a la Administración tributaria del Estado, así como sobre los recargos establecidos sobre tales tributos a favor de otros entes públicos.

b) Los tributos cedidos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46.3 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, así como, en su caso, con lo dispuesto en las leyes reguladoras del régimen de cesión de tributos del Estado y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión a cada comunidad autónoma.

c) El Impuesto sobre Actividades Económicas de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de las Haciendas Locales.

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

1. Las actuaciones inspectoras podrán realizarse mediante colaboración entre las distintas Administraciones tributarias, de oficio o a solicitud de la otra Administración.

Cuando los órganos de inspección de una Administración tributaria conozcan hechos o circunstancias con trascendencia tributaria para otras Administraciones tributarias, los pondrán en conocimiento de estas y los acompañarán de los elementos probatorios que procedan.

Las actuaciones inspectoras que tenga que efectuar una entidad local fuera de su territorio serán realizadas por los órganos competentes de su comunidad autónoma cuando deban realizarse en el ámbito territorial de esta, y por los órganos de la Administración tributaria del Estado o de la comunidad autónoma competente por razón del territorio en otro caso, previa solicitud del presidente de la corporación local.

Las actuaciones inspectoras que tenga que efectuar una comunidad autónoma fuera de su territorio serán realizadas, a solicitud de esta, por los órganos de inspección de la Administración tributaria del Estado o de la comunidad autónoma competente por razón de territorio, en función de las competencias correspondientes.

Los resultados de las actuaciones inspectoras a que se refieren los párrafos anteriores se documentarán en diligencia, a la que podrá acompañarse un informe si se estima

conveniente, que se remitirá directamente al órgano competente de la Administración pública correspondiente.

2. Los órganos de inspección comunicarán a otros órganos de la misma Administración tributaria cuantos datos conozcan con trascendencia para el adecuado desempeño de las funciones que tengan encomendadas. A estos efectos, tendrán en cuenta sus respectivas competencias funcionales o territoriales.

Los órganos de inspección deberán prestar la colaboración necesaria a otros órganos inspectores de la misma Administración tributaria.

Artículo 168. *Inspecciones coordinadas con las comunidades autónomas.*

1. Las Administraciones tributarias del Estado y de las comunidades autónomas podrán realizar actuaciones y procedimientos de inspección coordinados, cada una en su ámbito de competencias y de forma independiente, en relación con aquellos obligados tributarios que presenten un interés común o complementario para la aplicación de los tributos cuya inspección les corresponda.

Los órganos de las distintas Administraciones tributarias que intervengan en las actuaciones y procedimientos inspectores coordinados podrán realizar actuaciones concretas de modo simultáneo.

Las Administraciones tributarias implicadas tendrán acceso a toda la información y elementos de prueba obtenidos en las diferentes actuaciones y procedimientos de inspección coordinados en cuanto resulten relevantes para la resolución del procedimiento iniciado, para su ampliación o para el inicio de otros procedimientos de acuerdo con sus respectivas competencias.

2. La Administración tributaria que se proponga la realización de estas actuaciones o procedimientos dirigirá escrito motivado a la otra Administración con indicación de los obligados tributarios, conceptos y periodos que pretende comprobar y señalará los conceptos y periodos que solicita que se comprueben por la otra Administración. La Administración tributaria destinataria de la propuesta comunicará, en el plazo de un mes desde que reciba el escrito, si acepta o no la propuesta.

3. En la comunicación del inicio de las actuaciones al obligado tributario o del inicio del procedimiento de inspección que se notifique en último lugar, o en ambas si se inician simultáneamente, se informará al obligado tributario de que se trata de actuaciones coordinadas.

4. Las actuaciones y procedimientos inspectores coordinados se finalizarán de forma independiente por cada Administración tributaria. Las resoluciones o, en su caso, las liquidaciones que se practiquen en cada uno de ellos sólo serán recurribles de forma independiente.

Artículo 169. *Personal inspector.*

1. Las actuaciones inspectoras se realizarán por los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo integrados en los órganos con funciones de inspección tributaria y, en su caso, por aquellos a que se refiere el artículo 61.2.

Corresponde a cada Administración tributaria, de acuerdo con la normativa que le sea aplicable, determinar en los distintos órganos con funciones inspectoras los puestos de trabajo que tengan a su cargo el desempeño de tales funciones y concretar sus características y atribuciones específicas.

2. Las actuaciones preparatorias y las de comprobación o prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria podrán encomendarse al personal al servicio de la Administración tributaria que no tenga la condición de funcionario.

Sección 2.ª Planificación de las actuaciones inspectoras

Artículo 170. *Planes de inspección.*

1. La planificación comprenderá las estrategias y objetivos generales de las actuaciones inspectoras y se concretará en el conjunto de planes y programas definidos sobre sectores

económicos, áreas de actividad, operaciones y supuestos de hecho, relaciones jurídico-tributarias u otros, conforme a los que los órganos de inspección deberán desarrollar su actividad.

2. Cada Administración tributaria integrará en el Plan de control tributario a que se refiere el artículo 116 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección, que se basarán en los criterios de riesgo fiscal, oportunidad, aleatoriedad u otros que se estimen pertinentes.

3. En el ámbito de la inspección catastral, corresponderá a la Dirección General del Catastro la aprobación de los planes de inspección, conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, en las disposiciones dictadas en su desarrollo y en este reglamento.

4. En el ámbito de las competencias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección se elaboraran anualmente basándose en las directrices del Plan de control tributario, en el que se tendrán en cuenta las propuestas de los órganos inspectores territoriales, y se utilizará el oportuno apoyo informático.

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

6. El plan o los planes parciales de inspección en curso de ejecución podrán ser objeto de revisión, de oficio o a propuesta de los órganos territoriales.

7. Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.

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

Para la determinación de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación se podrán tener en cuenta las propuestas formuladas por los órganos con funciones en la aplicación de los tributos.

9. Respecto de los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas, estas dispondrán de plena autonomía para elaborar sus propios planes de inspección con adecuación a su respectiva estructura orgánica. No obstante, en el caso de que se hayan aprobado planes conjuntos de actuaciones inspectoras de acuerdo con lo previsto en el artículo 50.1 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las correspondientes Administraciones tributarias deberán adecuar sus respectivos planes de inspección a los criterios generales establecidos en los planes conjuntos por ellas aprobados, en relación con aquellas cuestiones o aspectos previstos en los mismos.

Sección 3.ª Facultades de la inspección de los tributos

Artículo 171. *Examen de la documentación de los obligados tributarios.*

1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.

b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.

c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.

d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.

e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

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

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

Artículo 172. *Entrada y reconocimiento de fincas.*

1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquellas así lo requieran.

2. En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará de un acuerdo de entrada del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.

En el ámbito de la Dirección General del Catastro el acuerdo a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General.

3. Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial. El acuerdo de entrada incorporado a la solicitud de autorización judicial corresponderá a las autoridades a que se refiere el apartado anterior.

4. En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias.

Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados.

5. A efectos de lo dispuesto en este artículo, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 anterior, se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo.

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

cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 173. *Obligación de atender a los órganos de inspección.*

1. Los obligados tributarios deberán atender a los órganos de inspección y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

Tratándose de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, o en el régimen especial del grupo de entidades, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán atender a los órganos de inspección tanto la sociedad representante del grupo como las entidades dependientes.

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

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

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

5. Asimismo, el personal inspector está facultado para:

a) Recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen.

b) Realizar mediciones o tomar muestras, así como obtener fotografías, croquis o planos. Estas operaciones podrán ser realizadas por el personal inspector en los términos del artículo 169.

c) Recabar el dictamen de peritos. A tal fin, en los órganos con funciones de inspección podrá prestar sus servicios el personal facultativo.

d) Exigir la exhibición de objetos determinantes de la exacción de un tributo.

e) Verificar los sistemas de control interno de la empresa, cuando pueda facilitar la comprobación de la situación tributaria del obligado.

f) Verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo, total o parcialmente, la gestión de la actividad económica.

Sección 4.ª Lugar de las actuaciones inspectoras

Artículo 174. *Lugar de las actuaciones inspectoras.*

1. Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse en cualquiera de los lugares establecidos en el artículo 151.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según determinen los órganos de inspección.

2. Las actuaciones relativas al análisis de la documentación a que se refiere el artículo 142.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán practicarse en el lugar donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos, con las siguientes excepciones:

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

b) Cuando se hubieran obtenido copias en cualquier soporte de los libros y documentos a que se refiere el artículo 142.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria.

c) Cuando se trate de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por estas, se podrá requerir su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen.

d) Cuando las actuaciones de inspección no tengan relación con el desarrollo de una actividad económica, se podrá requerir la presentación en las oficinas de la Administración tributaria correspondiente de los documentos y justificantes necesarios para la debida comprobación de su situación tributaria, siempre que estén establecidos o sean exigidos por normas de carácter tributario o se trate de justificantes necesarios para probar los hechos o las circunstancias consignados en las declaraciones tributarias.

3. Los órganos de inspección en cuyo ámbito de competencia territorial se encuentre el domicilio fiscal del obligado tributario podrán examinar todos los libros, documentos o justificantes que deban ser aportados aunque se refieran a bienes, derechos o actividades que radiquen, aparezcan o se desarrollen en un ámbito territorial distinto.

Del mismo modo, los órganos de inspección cuya competencia territorial no corresponda al domicilio fiscal del obligado tributario podrán desarrollar en cualquiera de los demás lugares a que se refiere el artículo 151 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones que procedan en relación con dicho obligado.

Sección 5.ª Documentación de las actuaciones inspectoras

Artículo 175. *Normas generales.*

Las actuaciones inspectoras se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes, actas y demás documentos en los que se incluyan actos de liquidación y otros acuerdos resolutorios, en los términos establecidos en este reglamento.

Artículo 176. *Actas de inspección.*

1. En las actas de inspección a que se refiere el artículo 143.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se consignarán, además de las menciones contenidas en el artículo 153 de dicha ley, los siguientes extremos:

a) Nombre y apellidos de los funcionarios que las suscriban.

b) La fecha de inicio de las actuaciones, el plazo del procedimiento y las circunstancias que afectan a su cómputo de acuerdo con los apartados 3, 4 y 5 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

c) La presentación o no de alegaciones por el obligado tributario durante el procedimiento o en el trámite de audiencia y, en el caso de que las hubiera efectuado, la valoración jurídica de las mismas por el funcionario que suscribe el acta. No obstante, cuando se suscriba un acta de disconformidad, la valoración de las alegaciones presentadas podrá incluirse en el informe a que se refieren los artículos 157.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 188.2 de este reglamento.

d) El carácter provisional o definitivo de la liquidación que derive del acta. En el caso de liquidación provisional se harán constar las circunstancias que determinan dicho carácter y los elementos de la obligación tributaria a que se haya extendido la comprobación.

e) En el caso de actas con acuerdo deberá hacerse constar, además de lo señalado en el artículo 155.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la fecha en que el órgano competente ha otorgado la preceptiva autorización y los datos identificativos del depósito o de la garantía constituidos por el obligado tributario.

2. Cuando el obligado tributario esté sujeto a obligaciones contables y registrales en relación con la obligación tributaria y periodo comprobado, deberá hacerse constar en el acta la situación de los libros o registros obligatorios, con expresión, en su caso, de los defectos o anomalías que tengan trascendencia para la resolución del procedimiento o para determinar la existencia o calificación de infracciones tributarias.

3. En relación con cada obligación tributaria podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos comprobados.

CAPÍTULO II

Procedimiento de inspección

Sección 1.ª Iniciación del procedimiento de inspección

Artículo 177. *Iniciación de oficio del procedimiento de inspección.*

1. El procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale y tenga a disposición de los órganos de inspección o aporte la documentación y demás elementos que se estimen necesarios, en los términos del artículo 87.

2. Cuando se estime conveniente para la adecuada práctica de las actuaciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 172 de este reglamento, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 147.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el procedimiento de inspección podrá iniciarse sin previa comunicación mediante personación en la empresa, oficinas, dependencias, instalaciones, centros de trabajo o almacenes del obligado tributario o donde exista alguna prueba de la obligación tributaria, aunque sea parcial. En este caso, las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviese presente y, de no estarlo, con los encargados o responsables de tales lugares.

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

1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado.

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

a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación.

b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.

c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

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

5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial.

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

1. La solicitud a que se refiere el artículo 149 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá formularse mediante escrito dirigido al órgano competente para liquidar o comunicarse expresamente al actuario, quien deberá recoger esta manifestación en diligencia y dará traslado de la solicitud al órgano competente para liquidar. Esta solicitud incluirá el contenido previsto en el artículo 88.2 de este reglamento.

2. Recibida la solicitud, el órgano competente para liquidar acordará si la inspección de carácter general se va a realizar como ampliación del alcance del procedimiento ya iniciado o mediante el inicio de otro procedimiento.

3. La inadmisión de la solicitud por no cumplir los requisitos establecidos en el artículo 149 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá estar motivada y será notificada al obligado tributario. Contra el acuerdo de inadmisión no podrá interponerse recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que pueda reclamarse contra el acto o actos administrativos que pongan fin al procedimiento de inspección.

Sección 2.ª Tramitación del procedimiento de inspección

Artículo 180. *Tramitación del procedimiento inspector.*

1. En el curso del procedimiento de inspección se realizarán las actuaciones necesarias para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario o para declararla correcta.

2. La dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección. Los funcionarios que tramiten el procedimiento decidirán el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizarse.

Se podrá requerir la comparecencia del obligado tributario en las oficinas de la Administración tributaria o en cualquier otro de los lugares a que se refiere el artículo 151 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando exista personación, previa comunicación o sin ella, en el domicilio fiscal, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, se deberá prestar la debida colaboración y proporcionar el lugar y los medios auxiliares necesarios para el ejercicio de las funciones inspectoras.

3. Al término de las actuaciones de cada día que se hayan realizado en presencia del obligado tributario, el personal inspector que esté desarrollando las actuaciones podrá fijar el lugar, día y hora para su reanudación, que podrá tener lugar el día hábil siguiente. No obstante, los requerimientos de comparecencia en las oficinas de la Administración tributaria no realizados en presencia del obligado tributario deberán habilitar para ello un plazo mínimo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento.

4. Sin perjuicio del ejercicio de las facultades y funciones inspectoras, las actuaciones del procedimiento deberán practicarse de forma que se perturbe lo menos posible el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas del obligado tributario.

Artículo 181. *Medidas cautelares.*

1. Los funcionarios que estén desarrollando las actuaciones en el procedimiento de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que sean necesarias para el aseguramiento de los elementos de prueba en los términos previstos en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

El depósito consistirá en poner dichos elementos de prueba bajo la custodia o guarda de la persona física o jurídica que se determine por la Administración.

La incautación consistirá en la toma de posesión de elementos de prueba de carácter mueble y se deberán adoptar las medidas que fueran precisas para su adecuada conservación.

Los documentos u objetos depositados o incautados podrán, en su caso, ser previamente precintados.

3. Para la adopción de las medidas cautelares, se podrá recabar el auxilio y colaboración que se consideren precisos de las autoridades competentes y sus agentes, que deberán prestarlo en los términos del artículo 142.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

Cuando la medida consista en el depósito se dejará constancia de la identidad del depositario, de su aceptación expresa y de que ha quedado advertido sobre el deber de conservar a disposición de los órganos de inspección en el mismo estado en que se le entregan los elementos depositados y sobre las responsabilidades civiles o penales en las que pudiera incurrir en caso de incumplimiento.

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

El acuerdo a que se refiere el párrafo anterior no podrá ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la adopción de las medidas cautelares en los recursos y reclamaciones que, en su caso puedan interponerse contra la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección.

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

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

Artículo 182. *Horario de las actuaciones del procedimiento inspector.*

1. Las actuaciones inspectoras que se desarrollen en las oficinas públicas podrán realizarse fuera del horario oficial de apertura al público de dichas oficinas o de la jornada de trabajo vigente cuando lo requieran las circunstancias de dichas actuaciones o medie el consentimiento del obligado tributario.

2. Cuando las actuaciones inspectoras se desarrollen en los locales del obligado tributario, podrán realizarse fuera de la jornada laboral de oficina o de la actividad en los siguientes supuestos:

a) Cuando medie el consentimiento del obligado tributario.

b) Cuando sin el consentimiento del obligado tributario se considere necesario para que no desaparezcan, se destruyan o alteren elementos de pruebas o las circunstancias del caso requieran que las actuaciones de inspección se efectúen con una especial celeridad que exija su desarrollo fuera de la jornada laboral y se obtenga, en ambos supuestos, la previa autorización del órgano competente de la Administración tributaria.

En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al delegado o al director de departamento del que dependa el órgano actuante

En el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General.

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

Artículo 183. *Trámite de audiencia previo a las actas de inspección.*

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

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

Sección 3.ª Duración del procedimiento inspector

Artículo 184. *Duración del procedimiento inspector.*

1. El obligado tributario podrá solicitar antes de la apertura del trámite de audiencia uno o varios periodos a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de un mínimo de 7 días naturales cada uno. Los periodos solicitados no podrán exceder en su conjunto de 60 días naturales para todo el procedimiento.

2. Para que la solicitud formulada pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

a) Que se solicite directamente al órgano actuante con anterioridad a los siete días naturales previos al inicio del periodo al que se refiera la solicitud.

b) Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.

c) Que se aprecie que la concesión de la solicitud no puede perjudicar el desarrollo de las actuaciones.

En caso de no cumplirse los requisitos anteriores, el órgano actuante podrá denegar la solicitud.

La solicitud que cumpla los requisitos establecidos en el primer párrafo de este apartado se entenderá automáticamente concedida por el periodo solicitado, hasta el límite de los 60 días como máximo, con su presentación en plazo, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de que se inicie el periodo solicitado. Se entenderá automáticamente denegada la solicitud de un periodo inferior a 7 días.

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

3. La realización de actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento tendrá efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se refiera el procedimiento. Si la superación del plazo máximo se constata durante el procedimiento de inspección, esta circunstancia se le comunicará formalmente al obligado tributario indicándole las obligaciones y periodos por los que se continúa el procedimiento.

Sección 4.ª Terminación del procedimiento de inspección

Subsección 1.ª Actas de inspección

Artículo 185. *Formalización de las actas.*

1. Concluido, en su caso, el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en las actas de inspección.

En aquellos supuestos en los que la competencia para dictar el acto de liquidación corresponda a una Administración tributaria distinta de la que haya llevado a cabo las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano competente para liquidar de la Administración tributaria que hubiera realizado estas actuaciones deberá autorizar previamente y de forma expresa la suscripción del acta. Esta autorización deberá ser solicitada una vez finalizado el trámite de audiencia previo a la suscripción del acta.

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

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

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

Si el obligado tributario no hubiera comparecido, las actas deberán ser notificadas conforme lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se suspenderá el cómputo del plazo del procedimiento inspector desde el intento de notificación del acta al obligado tributario hasta que se consiga efectuar la notificación. Si el obligado tributario compareciese y se negase a suscribir las actas se considerará rechazada la notificación a efectos de lo previsto en el artículo 111 de dicha ley.

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

3. En los supuestos regulados en los artículos 106 y 107 de este reglamento, la firma de un acta con acuerdo o de conformidad exigirá la aceptación de todos los obligados tributarios que hayan comparecido en el procedimiento.

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

Artículo 186. *Tramitación de las actas con acuerdo.*

1. Cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo por concurrir alguno de los supuestos señalados en el artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario. Tras esta comunicación, el obligado tributario podrá formular una propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo.

2. Una vez desarrolladas las oportunas actuaciones para fijar los posibles términos del acuerdo, el órgano inspector solicitará la correspondiente autorización para la suscripción del acta con acuerdo del órgano competente para liquidar.

3. La fecha y el lugar de formalización del acta se comunicarán al obligado tributario junto con los datos necesarios y los trámites a realizar para la constitución del depósito o garantía a que se refiere el artículo 155.3.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4. La autorización del órgano competente para liquidar deberá ser expresa y anterior o simultánea a la suscripción del acta, y se adjuntará a esta.

5. Antes de proceder a la firma del acta, el obligado tributario deberá acreditar fehacientemente la constitución del depósito o garantía en los siguientes términos:

a) En el caso de constitución de depósito, mediante la aportación del justificante de constitución del depósito en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales. Dicho depósito deberá cubrir el importe total de la deuda tributaria y, en su caso, de la sanción.

b) En el caso de formalización de aval o seguro de caución, mediante la aportación del certificado de la entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de la entidad aseguradora. La garantía deberá cubrir el importe total de la deuda tributaria, de la sanción y el 20 por ciento de ambas cantidades. Será de duración indefinida y permanecerá vigente hasta que se produzca la extinción del importe garantizado.

La garantía deberá constituirse a disposición del órgano competente para liquidar. Si posteriormente no se pagase el importe consignado en el acta con acuerdo, el documento en que se formalice la garantía deberá ponerse a disposición del órgano competente para su recaudación.

Una vez satisfecha la deuda sin haber sido necesaria la ejecución de la garantía, se procederá de oficio a su devolución.

6. Si en el momento señalado para la firma del acta no se hubiese aportado por el obligado tributario el justificante de la constitución del depósito o garantía se entenderá que ha desistido de la formalización del acta con acuerdo.

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

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

a) Si la liquidación es inferior al importe del depósito, se procederá a aplicar este al pago de la deuda y a liberar el resto.

b) Si la liquidación es superior al importe del depósito, se aplicará este al pago de la deuda y se entregará documento de ingreso por la diferencia.

c) Si la liquidación es superior al importe de la garantía, se entregará documento de ingreso por el importe de la liquidación

8. Cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo que no afecte a todos los elementos regularizados de la obligación tributaria, se procederá de la siguiente forma:

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

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

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

1.º Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente, además del acta con acuerdo, dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.

Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. Las cuotas tributarias incluidas en las propuestas de liquidación contenidas en el acta de conformidad y en el acta con acuerdo minorarán la contenida en el acta de disconformidad.

2.º Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad resultara una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.

Artículo 187. *Tramitación de las actas de conformidad.*

1. Cuando el obligado tributario preste su conformidad a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación incorporadas en el acta, se hará constar en ella dicha conformidad.

2. Cuando el obligado tributario preste su conformidad parcial a los hechos y a las propuestas de regularización y liquidación formuladas se procederá de la siguiente forma:

a) Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos:

1.º Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.

2.º Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad minorará la contenida en el acta de disconformidad.

b) Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario presta su conformidad resultara una cantidad a devolver, se formalizará una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario presta su conformidad a efectos de la aplicación de la reducción de la sanción prevista en el artículo 188.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Una vez firmada el acta de conformidad, el órgano competente para liquidar dispone de un plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la fecha del acta, para notificar al obligado tributario un acuerdo con alguno de los contenidos previstos en el artículo 156.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuyo caso se procederá de la siguiente forma:

a) Si se confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta o se rectifican errores materiales, se notificará el acuerdo al obligado tributario. El procedimiento finalizará con dicha notificación.

b) Si se estima que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, se notificará al obligado tributario acuerdo de rectificación conforme a los hechos aceptados por este en el acta y se concederá un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formule alegaciones. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.

c) Si se ordena completar el expediente mediante la realización de actuaciones complementarias, se dejará sin efecto el acta formalizada, se notificará esta circunstancia al obligado tributario y se realizarán las actuaciones que procedan cuyo resultado se documentará en un acta que sustituirá a todos los efectos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda.

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

El plazo del mes del que dispone el órgano competente para liquidar en los supuestos de las letras b) y c) anteriores se suspenderá cuando concurra la circunstancia a la que se refiere el apartado e) del artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

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

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

Artículo 188. *Tramitación de las actas de disconformidad.*

1. Cuando el obligado tributario se niegue a suscribir el acta, la suscriba pero no preste su conformidad a las propuestas de regularización y de liquidación contenidas en el acta o no comparezca en la fecha señalada para la firma de las actas, se formalizará un acta de

disconformidad, en la que se hará constar el derecho del obligado tributario a presentar las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de los 15 días, contados a partir del día siguiente al de la fecha en que se haya producido la negativa a suscribir, se haya suscrito o, si no se ha comparecido, se haya notificado el acta.

2. En el acta de disconformidad se expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización. La información recogida en el acta que sea necesario completar podrá ser objeto de desarrollo en un informe ampliatorio, que se entregará al obligado tributario de forma conjunta con el acta.

También se recogerá en el acta de forma expresa la disconformidad manifestada por el obligado tributario o las circunstancias que determinan su tramitación como acta de disconformidad, sin perjuicio de que en su momento pueda alegar cuanto convenga a su derecho.

3. Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe que, en su caso, se haya emitido y de las alegaciones eventualmente presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda, que deberá ser notificado.

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

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

a) Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efecto el acta incoada y se formalizará una nueva acta que sustituirá a todos los efectos a la anterior y se tramitará según corresponda.

b) Si se mantiene la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad, se concederá al obligado tributario un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas. Una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Subsección 2.ª Formas de terminación del procedimiento inspector

Artículo 189. *Formas de terminación del procedimiento inspector.*

1. El procedimiento inspector terminará mediante liquidación del órgano competente para liquidar, por el acto de alteración catastral o por las demás formas previstas en este artículo.

2. Las actuaciones que se refieran a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de una entidad en régimen de consolidación fiscal o del Impuesto sobre el Valor Añadido de una entidad en régimen especial del grupo de entidades, que no sea la representante del grupo, terminarán conforme a lo dispuesto en el artículo 195 de este reglamento y en la normativa reglamentaria reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, respectivamente.

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

4. Cuando haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, cuando se trate de un supuesto de no sujeción, cuando el obligado tributario no

esté sujeto a la obligación tributaria o cuando por otras circunstancias no proceda la formalización de un acta, el procedimiento terminará mediante acuerdo del órgano competente para liquidar a propuesta del órgano que hubiese desarrollado las actuaciones del procedimiento de inspección, que deberá emitir informe en el que constarán los hechos acreditados en el expediente y las circunstancias que determinen esta forma de terminación del procedimiento.

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

Artículo 190. *Clases de liquidaciones derivadas de las actas de inspección.*

1. Las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección tendrán carácter definitivo o provisional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales.

Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance general tendrán el carácter de definitivas, salvo en los casos a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 de este artículo, en los que tendrán el carácter de provisionales.

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme. Se entenderá, entre otros supuestos, que se producen estas circunstancias:

a) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes o Impuesto sobre el Patrimonio en tanto no se hayan comprobado las autoliquidaciones del mismo año natural por el Impuesto sobre el Patrimonio y el impuesto sobre la renta que proceda.

b) Cuando se dicten liquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y no se haya comprobado el impuesto directo del pagador de los correspondientes rendimientos.

c) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas.

d) Cuando se dicte liquidación que anule o modifique la deuda tributaria inicialmente autoliquidada como consecuencia de la regularización de algunos elementos de la obligación tributaria porque deba ser imputado a otro obligado tributario o a un tributo o período distinto del regularizado, siempre que la liquidación resultante de esta imputación no haya adquirido firmeza.

3. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir alguna de las siguientes causas:

a) Cuando exista una reclamación judicial o proceso penal que afecte a los hechos comprobados.

b) Cuando no se haya podido finalizar la comprobación e investigación de los elementos de la obligación tributaria como consecuencia de no haberse obtenido los datos solicitados a terceros o debido a que no se hayan recibido los datos, informes, dictámenes o documentos solicitados a otra Administración.

c) Cuando se compruebe la procedencia de una devolución y las actuaciones inspectoras se hayan limitado en los términos previstos en el artículo 178.3.c) de este reglamento.

d) Cuando se realicen actuaciones de comprobación e investigación por los servicios de intervención en materia de impuestos especiales.

4. De acuerdo con lo dispuesto el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional, además de en los supuestos previstos en dicho párrafo, en los siguientes:

a) Cuando se haya planteado un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y no constituya el objeto único de la regularización, siempre que sea posible la práctica de liquidación provisional por los restantes elementos de la obligación tributaria.

b) Cuando concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada. El procedimiento de inspección deberá continuar respecto de los demás elementos de la obligación tributaria.

c) Cuando en un procedimiento de inspección se realice una comprobación de valores de la que se derive una deuda a ingresar y se regularicen otros elementos de la obligación tributaria. En este supuesto se dictarán dos liquidaciones provisionales, una como consecuencia de la comprobación de valores y otra que incluirá la totalidad de lo comprobado. Esta última tendrá carácter provisional respecto de las posibles consecuencias que de la comprobación de valores puedan resultar en dicha liquidación.

d) Cuando por un mismo concepto impositivo y periodo se hayan diferenciado elementos respecto de los que se aprecia delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos respecto de los que no se aprecia esa situación. En estos casos, ambas liquidaciones tendrán carácter provisional.

e) Cuando así se determine en otras disposiciones legales o reglamentarias.

5. Las liquidaciones provisionales minorarán los importes de las que posterior o simultáneamente se practiquen respecto de la obligación tributaria y período objeto de regularización.

6. Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias. Cuando concurran las circunstancias del artículo 190.3.b) de este reglamento, la regularización se podrá realizar con los nuevos datos que se hayan podido obtener y los que se deriven de la investigación de los mismos.

7. Los elementos de la obligación tributaria a los que no se hayan extendido las actuaciones de comprobación e investigación podrán regularizarse en un procedimiento de comprobación o investigación posterior.

Artículo 191. *Liquidación de los intereses de demora.*

1. La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes.

2. En el caso de actas con acuerdo los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de actas de conformidad, los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de actas de disconformidad, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones.

3. Las actas y los actos de liquidación practicados deberán especificar las bases de cálculo sobre las que se aplican los tipos de interés de demora, los tipos de interés y las fechas de comienzo y finalización de los períodos de devengo.

4. Cuando la liquidación resultante del procedimiento inspector sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:

a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A efectos del cálculo de los intereses, no se computarán los días a los que se refiere el apartado 4 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ni los periodos de extensión a los que se refiere el apartado 5 de dicho artículo.

b) Cuando se trate de una devolución derivada de la normativa de un tributo, se liquidarán intereses de demora a favor del obligado tributario de acuerdo con lo previsto el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 125 de este reglamento.

Artículo 192. *Comprobación de obligaciones formales.*

1. Cuando el objeto del procedimiento de inspección sea comprobar e investigar el cumplimiento de obligaciones tributarias formales, se dará audiencia al obligado tributario por un plazo de 15 días, contados a partir del siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, una vez concluidas las actuaciones de comprobación e investigación.

2. Finalizado el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en diligencia o informe.

Cuando el procedimiento finalice mediante diligencia o informe, esta se incorporará al expediente sancionador que, en su caso, se inicie como consecuencia del procedimiento de inspección, sin perjuicio de la remisión que deba efectuarse cuando resulte necesario para la iniciación de otro procedimiento de aplicación de los tributos.

Sección 5.ª Disposiciones especiales del procedimiento inspector

Artículo 193. *Estimación indirecta de bases o cuotas.*

1. El método de estimación indirecta de bases o cuotas será utilizado por la Administración de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 53 y 158 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo.

La estimación indirecta podrá aplicarse en relación con la totalidad o parte de los elementos integrantes de la obligación tributaria.

2. La apreciación de alguna o algunas de las circunstancias previstas en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no determinará por si sola la aplicación del método de estimación indirecta si, de acuerdo con los datos y antecedentes obtenidos a lo largo del desarrollo de las actuaciones inspectoras, pudiera determinarse la base o la cuota mediante el método de estimación directa u objetiva.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existe resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora cuando concurra alguna de las conductas reguladas en el artículo 203.1 de dicha ley.

4. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales:

a) Cuando el obligado tributario incumpla la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros registro establecidos por la normativa tributaria. Se presumirá su omisión cuando no se exhiban a requerimiento de los órganos de inspección.

b) Cuando la contabilidad no recoja fielmente la titularidad de las actividades, bienes o derechos.

c) Cuando los libros o registros contengan omisiones, alteraciones o inexactitudes que oculten o dificulten gravemente la constatación de las operaciones realizadas.

d) Cuando aplicando las técnicas o criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el obligado tributario no pueda verificarse la declaración o determinarse con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación.

e) Cuando la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas o registradas y las que debieran resultar del conjunto de adquisiciones, gastos u otros aspectos de la actividad permita presumir, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.2 de la Ley

58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la contabilidad o los libros registro son incorrectos.

5. Cuando los datos utilizados para la estimación indirecta a que se refiere la letra d) del apartado 3 del artículo 158 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, procedan de la propia Administración tributaria, se utilizarán aquellos métodos que permitan preservar el carácter reservado de los datos tributarios de terceros sin perjudicar el derecho de defensa del obligado tributario. En particular, se disociarán los datos de forma que no pueda relacionarse entre sí:

a) la identificación de los sujetos contenidos en la muestra.

b) los datos contenidos en sus declaraciones tributarias que sirvan para el cálculo de los porcentajes o promedios empleados para la determinación de las bases, los cálculos y estimaciones efectuados.

La Administración indicará las características conforme a las cuales se ha seleccionado la muestra elegida. Entre otros, podrán tenerse en cuenta el ámbito espacial y temporal de la muestra, la actividad que desarrollan o el intervalo al que corresponde su volumen de operaciones

6. En el supuesto en el que las actas en que se proponga la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la aplicación del método de estimación indirecta se suscriban en disconformidad, podrá elaborarse un único informe que recoja ambas circunstancias.

Artículo 194. *Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.*

1. Cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

2. Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias remitirá a la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector prevista en el apartado 3 del artículo 150 de dicha Ley.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase motivadamente que no concurren dichas circunstancias devolverá la documentación al órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento, lo que se notificará al obligado tributario.

3. La Comisión consultiva emitirá un informe en el que, de forma motivada, se indicará si procede o no la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Dicho informe se comunicará al órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente, que ordenará su notificación al obligado tributario y la continuación del procedimiento de inspección.

En el caso de acordarse la ampliación del plazo para emitir el mencionado informe, el acuerdo deberá notificarse al obligado tributario y se dará traslado, asimismo, al órgano de inspección.

4. En el ámbito de competencias del Estado, la Comisión consultiva estará compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos, uno de los cuales actuará como presidente con voto de calidad, salvo que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecte a las normas dictadas por las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos, en cuyo caso, los representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas serán designados por resolución del titular de dicho órgano.

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

a) Cuando la Administración tributaria actuante sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos representantes de esta designados por el director del departamento competente.

b) Cuando la Administración tributaria actuante sea una comunidad autónoma, dos representantes de la Administración tributaria autonómica.

c) Cuando la Administración tributaria actuante sea una entidad local, dos representantes de la entidad local.

En los supuestos anteriores, uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante podrá ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente.

5. La suspensión del cómputo del plazo de duración del procedimiento se producirá por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado a que se refiere el apartado 2 de este artículo hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión.

Dicha suspensión no impedirá la práctica de las actuaciones inspectoras que durante esta situación pudieran desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con los actos o negocios analizados por la Comisión consultiva, en cuyo caso continuará el procedimiento respecto de los mismos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

6. Trimestralmente se publicarán los informes de la Comisión consultiva en los que se haya apreciado la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En el ámbito de competencias del Estado se publicarán en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo que se trate de tributos cuyo órgano competente para la emisión de las consultas tributarias por escrito se integre en otras Administraciones tributarias, en cuyo caso deberán publicarse a través del medio que las mismas señalen.

En dichas publicaciones se guardará la debida reserva en relación a los sujetos afectados.

Artículo 195. *Entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal.*

1. La comprobación e investigación de la sociedad representante y del grupo fiscal se realizará en un único procedimiento de inspección, que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo fiscal y de la sociedad representante objeto del procedimiento.

En relación con los grupos fiscales que tributen en el régimen de consolidación fiscal en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español, cuando no se haya comunicado la entidad que ostente la condición de representante del grupo, la Administración tributaria podrá considerar como tal a cualquiera de las entidades integrantes del mismo. En estos grupos fiscales, cuando se comunique el cambio de sociedad representante una vez iniciado el procedimiento, éste continuará por el mismo órgano actuante, por lo que afecta a las actuaciones relativas al grupo, con la nueva entidad representante.

2. En cada entidad dependiente, que no sea representante del grupo, que sea objeto de inspección como consecuencia de la comprobación de un grupo fiscal, se desarrollará un único procedimiento de inspección. Dicho procedimiento incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del Impuesto sobre Sociedades y las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento e incluirá actuaciones de colaboración respecto de la tributación del grupo por el régimen de consolidación fiscal.

3. De acuerdo con lo previsto en el artículo 68.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal se interrumpirá:

a) Por cualquier actuación de comprobación e investigación realizada con la sociedad representante del grupo respecto al Impuesto sobre Sociedades.

b) Por cualquier actuación de comprobación e investigación relativa al Impuesto sobre Sociedades realizada con cualquiera de las sociedades dependientes, siempre que la sociedad representante del grupo tenga conocimiento formal de dichas actuaciones.

4. Las circunstancias a que se refieren los apartados 4 y 5 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se produzcan en el curso de un procedimiento seguido con cualquier entidad del grupo afectarán al plazo de duración del procedimiento seguido cerca de la sociedad representante y del grupo fiscal, siempre que la sociedad representante tenga conocimiento formal de ello. La concurrencia de dichas circunstancias no impedirá la continuación de las actuaciones inspectoras relativas al resto de entidades integrantes del grupo.

El periodo de extensión del plazo a que se refiere el artículo 150.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se calculará para la sociedad representante y el grupo teniendo en cuenta los periodos no coincidentes solicitados por cualquiera de las sociedades integradas en el grupo fiscal. Las sociedades integradas en el grupo fiscal podrán solicitar hasta 60 días naturales para cada uno de sus procedimientos, pero el periodo por el que se extenderá el plazo de resolución del procedimiento de la sociedad representante y del grupo no excederá en su conjunto de 60 días naturales.

5. La documentación del procedimiento seguido cerca de cada entidad dependiente, que no sea representante del grupo, se desglosará, a efectos de la tramitación, de la siguiente forma:

a) Un expediente relativo al Impuesto sobre Sociedades, en el que se incluirá la diligencia resumen a que se refiere el artículo 98.3.g) de este reglamento. Dicho expediente se remitirá al órgano que esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación de la sociedad representante y del grupo fiscal.

b) Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

6. La documentación del procedimiento seguido cerca de la entidad representante del grupo se desglosará, a efectos de su tramitación, de la siguiente forma:

a) Un expediente relativo al Impuesto sobre Sociedades del grupo fiscal, que incluirá las diligencias resumen a que se refiere el apartado anterior.

b) Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

Artículo 196. *Declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector.*

1. Cuando en el curso de un procedimiento de inspección, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de responsables a los que se refiere el artículo 41 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, trasladará el conocimiento de tales hechos al órgano de recaudación que podrá acordar el inicio del procedimiento para declarar dicha responsabilidad.

Cuando el alcance de la responsabilidad incluya las sanciones será necesario que se haya iniciado previamente el procedimiento sancionador.

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

Durante el trámite de audiencia se deberá dar, en su caso, la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Salvo el supuesto previsto en el apartado 4 de este artículo, el responsable no tendrá la condición de interesado en el procedimiento de inspección o en el sancionador y se tendrán por no presentadas las alegaciones que formule en dichos procedimientos.

3. El acuerdo de declaración de responsabilidad habrá de dictarse con posterioridad al acuerdo de liquidación al deudor principal o, en su caso, de imposición de sanción al sujeto infractor.

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

CAPÍTULO III

Otras actuaciones inspectoras

Artículo 197. *Otras actuaciones inspectoras.*

1. Las actuaciones de valoración podrán desarrollarse por los órganos de inspección a iniciativa propia o a petición de otros órganos de la misma u otra Administración tributaria. En particular, los órganos de inspección podrán practicar estas actuaciones a petición de las comunidades autónomas respecto de los tributos cedidos a estas.

2. Cuando así les sea solicitado y sin perjuicio de las competencias propias de otros órganos de la Administración, los órganos de inspección informarán y asesorarán en materias de carácter económico, financiero, jurídico o técnico relacionadas con el ejercicio de sus funciones a los demás órganos de las Administraciones tributarias, a los órganos dependientes del Ministerio de Economía y Hacienda, así como a cualquier organismo que lo solicite.

3. Los órganos de inspección podrán realizar los estudios individuales, sectoriales o territoriales de carácter económico o financiero que puedan ser de interés para la aplicación de los tributos, así como los análisis técnicos, químicos, informáticos o de cualquier otra naturaleza que se consideren necesarios.

4. Las actuaciones de intervención en materia de los impuestos especiales de fabricación se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en lo no previsto en la misma, por las normas de este título con exclusión del artículo 179 de este reglamento.

Cuando como consecuencia de las actuaciones de comprobación o investigación que le son propias a los servicios de intervención, se pongan de manifiesto hechos que supongan el incumplimiento de las obligaciones establecidas en la normativa de los impuestos especiales, las actuaciones de intervención continuarán mediante la notificación al obligado tributario del inicio de actuaciones destinadas a la regularización tributaria, que deberán concluir en el plazo previsto en el articulo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o, en su caso, mediante la iniciación del procedimiento sancionador.

5. Los órganos de inspección podrán realizar actuaciones dirigidas a la aprobación de propuestas de valoración previa de operaciones, gastos, retribuciones, así como criterios de imputación temporal, conforme a la normativa específica que resulte aplicable.

6. Los órganos de inspección podrán desarrollar actuaciones de comprobación limitada, para lo que se ajustarán a lo dispuesto en los artículos 136 a 140, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en los artículos 163 a 165, ambos inclusive, de este reglamento.

7. En los supuestos en que las actuaciones de control censal sean desarrolladas por los órganos de inspección, estos podrán proponer, en su caso, a los órganos competentes, el acuerdo de baja cautelar, el inicio del procedimiento de rectificación censal, la rectificación de oficio de la situación censal o la revocación del número de identificación fiscal, regulados en los artículos 144 a 147, ambos inclusive, de este reglamento.

8. Para la ejecución de las resoluciones administrativas y judiciales, los órganos de inspección podrán desarrollar las actuaciones que sean necesarias pudiendo, en su caso, ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y realizar las actuaciones de obtención de información pertinentes. No obstante, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66.4 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, las mencionadas resoluciones hayan ordenado la retroacción de actuaciones, éstas se desarrollarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.7 de la citada Ley.

CAPÍTULO IV

Actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública

Artículo 197 bis. *Actuaciones a seguir en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.*

1. Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de que, si esa apreciación se produjera en el seno de un procedimiento inspector, se seguiría la tramitación prevista en el Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en los artículos correspondientes de este reglamento.

2. La apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública, podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción.

En estos casos, las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado, quedarían sin efecto.

Asimismo, se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente.

> Téngase en cuenta que se anula el apartado 2, en cuanto permite que la Administración tributaria pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Fiscal cuando aprecie indicios de delito en los casos en que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción, según establece la Sentencia del TS de 25 de septiembre de 2019. Ref. BOE-A-2019-16422

3. De no haberse apreciado la existencia de delito por la jurisdicción competente o por el Ministerio Fiscal, la Administración tributaria iniciará o continuará, cuando proceda, las actuaciones o procedimientos correspondientes, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

Las liquidaciones y sanciones administrativas que, en su caso, se dicten, así como aquellas liquidaciones y sanciones cuya ejecución proceda reanudar por haber quedado previamente suspendidas, se sujetarán al régimen de revisión y recursos regulado en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pero sin que puedan impugnarse los hechos considerados probados en la resolución judicial.

Artículo 197 ter. *Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública y tramitación a seguir.*

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública en el seno de un procedimiento inspector, se abstendrá de practicar la liquidación vinculada a delito en los supuestos previstos en el artículo 251.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Todo ello, sin perjuicio de las restantes excepciones a la práctica de liquidación que pudieran derivarse de otras disposiciones legales.

En cualquier caso, estas excepciones afectarán, exclusivamente, al concepto impositivo y periodo en que concurra la circunstancia por la que no procede dictar liquidación.

2. En la tramitación a seguir en estos casos, se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) No se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.

b) Se trasladará el expediente al órgano competente para interponer la denuncia o querella, para su remisión a la jurisdicción competente, o al Ministerio Fiscal, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

En caso de que el órgano competente para interponer la denuncia o querella no apreciara indicios de delito contra la Hacienda Pública, devolverá el expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda.

c) Dicha remisión determinará la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector en los términos indicados en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Esta suspensión se comunicará al obligado tributario a efectos meramente informativos, salvo que con esta comunicación pudiera perjudicarse de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación, circunstancia que deberá quedar motivada en el expediente.

3. La devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de una interposición de querella ante la jurisdicción competente por parte de la Administración tributaria, así como la inadmisión de la denuncia o querella, o la resolución judicial firme en la que no se aprecie la existencia de delito, determinarán la continuación del procedimiento inspector.

Dicho procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o en el plazo de 6 meses, si éste último fuese superior, a computar desde la recepción del expediente, por el órgano competente que deba continuar el procedimiento inspector.

Artículo 197 quater. *Reglas generales de la tramitación del procedimiento inspector en caso de liquidación vinculada a delito.*

1. Cuando la Administración tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública en el seno de un procedimiento inspector y no concurran las circunstancias que impiden dictar liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 251.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se dictará una propuesta de liquidación vinculada a delito en la que se expresarán, con el detalle que sea preciso, los hechos y fundamentos de derecho en que se base la misma, haciendo constar el derecho del obligado tributario a efectuar las alegaciones que considere oportunas en el correspondiente trámite de audiencia, dentro del plazo de los 15 días naturales, contados a partir del día siguiente al de la fecha en que se haya notificado dicha propuesta de liquidación.

2. Esa notificación podrá efectuarse al obligado tributario o al representante autorizado por él en el procedimiento de inspección en el que se dicte la propuesta de liquidación vinculada a delito.

3. Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones, en su caso, presentadas, el órgano competente para liquidar actuará de la siguiente forma:

a) Dictará una liquidación vinculada a delito, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querella, cuando considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Dicha autorización se otorgará previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

En caso de que el órgano competente para interponer la denuncia o querella no apreciara indicios de delito contra la Hacienda Pública, devolverá el expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda.

b) Rectificará la propuesta de liquidación vinculada a delito, cuando considere que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas.

En los casos en que esa rectificación afecte a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, suponiendo además un agravamiento de la situación para dicho obligado tributario, se notificará el acuerdo de rectificación para que, en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del día siguiente al de la notificación, efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo, se dictará el acuerdo que proceda, que deberá ser notificado siguiéndose, respecto del mismo, la tramitación que corresponda.

En cualquier otro caso, se notificará sin más trámite la liquidación vinculada a delito.

c) Devolverá el expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda, cuando considere que la conducta del obligado tributario no es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.

d) Acordará que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, cuando así lo estime conveniente, notificándoselo al obligado tributario. Una vez efectuadas las actuaciones complementarias, se procederá de la siguiente forma:

En el supuesto de que no se aprecien indicios de delito, se ultimará el expediente en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda.

En el supuesto de que se sigan apreciando indicios de delito contra la Hacienda Pública debiendo modificar la propuesta de liquidación vinculada a delito inicialmente formulada, se procederá a su rectificación otorgando nuevo trámite de alegaciones al obligado tributario por 15 días naturales, siguiendo la tramitación que corresponda.

En el supuesto de que se sigan apreciando indicios de delito contra la Hacienda Pública, pero sin necesidad de modificar la propuesta de liquidación vinculada a delito, ésta mantendrá su vigencia, procediendo el órgano competente para liquidar a dictar el acuerdo que corresponda, una vez otorgado nuevo trámite de alegaciones al obligado tributario por 15 días naturales.

4. Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 197 quinquies. *Cálculo y tramitación de la liquidación vinculada a delito, en casos de concurrencia de cuota vinculada y no vinculada a delito contra la Hacienda Pública.*

1. En los casos en los que, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos vinculados a un posible delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos no vinculados a dicho delito, se aplicará la normativa prevista en el artículo 197 quater de este reglamento, con las especialidades señaladas en este precepto.

Para verificar si los elementos vinculados al delito contra la Hacienda Pública determinan una cuota defraudada determinante de dicho ilícito penal, se tendrá en cuenta lo establecido en la letra a) del apartado siguiente.

2. En los supuestos a los que se refiere el apartado anterior, se efectuarán dos liquidaciones provisionales de forma separada.

A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, se formalizará una propuesta de liquidación vinculada a delito y un acta de inspección, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecien indicios de delito, y se restarán los ajustes a favor del obligado tributario a los que éste pudiera tener derecho en ese periodo. Adicionalmente, se minorarán las partidas a compensar o deducir susceptibles de aplicación, salvo que el obligado tributario ejercite la opción a que se refiere el apartado siguiente de este mismo artículo. Si la declaración presentada en plazo hubiera determinado una cuota a ingresar, ésta se descontará para el cálculo de esta propuesta de liquidación vinculada a delito.

b) La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito. En estos casos, la cantidad resultante de la propuesta de liquidación vinculada a delito, minorará la cuota de la propuesta de liquidación contenida en el acta.

3. No obstante, en caso de que el obligado tributario optara por la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota a que se refiere el apartado anterior, el importe concreto a minorar por dichas partidas en la liquidación vinculada a delito, se determinará aplicando al importe total de las mismas, el coeficiente resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma de los incrementos y disminuciones en la base imponible, multiplicada por el tipo medio de gravamen, y los incrementos y disminuciones en la cuota, todos ellos vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

b) En el denominador, la suma de la totalidad de los incrementos y disminuciones en la base imponible multiplicada por el tipo medio de gravamen, y la totalidad de los incrementos y disminuciones en la cuota, con independencia de que se hallen o no vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

Se entenderá por tipo medio de gravamen, el resultado de dividir la cuota íntegra entre la base liquidable.

El cálculo de ese coeficiente se efectuará prescindiendo del importe de todas las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota.

Artículo 197 sexies. *Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada a delito.*

1. Cuando la Administración tributaria haya dictado una liquidación vinculada a delito, se tendrán en cuenta las distintas resoluciones judiciales, así como, en su caso, las decisiones del Ministerio Fiscal, en los términos que se indican en los apartados siguientes.

2. En caso de que en el proceso penal se dictara sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, procederá actuar de la siguiente forma:

a) Si la cuota defraudada determinada en el proceso penal fuera idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.

Entre esos intereses de demora, se exigirán los devengados desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito, hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querella.

b) Si la cuantía defraudada determinada en el proceso penal difiriera, en más o en menos, de la fijada en vía administrativa, la liquidación vinculada a delito deberá modificarse en ese sentido.

En esos casos, subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada, sin que ello afecte a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en dicho proceso.

Adicionalmente, se ajustarán los intereses de demora, procediendo, en todo caso, la exigencia de los devengados desde la fecha en que se dictó la liquidación vinculada a delito, hasta la fecha de notificación al obligado tributario de la admisión a trámite de la denuncia o querella.

Lo indicado anteriormente, se entenderá sin perjuicio de la procedencia de exigir en vía administrativa, en su caso, los importes que, de acuerdo con los hechos considerados probados en la resolución judicial, pudieran adeudarse a la Hacienda Pública, a pesar de no formar parte de la cuota defraudada. A esos efectos, y cuando sea necesario, se llevará a cabo la retroacción del procedimiento inspector para la liquidación de esos importes adicionales, en los términos indicados en el apartado 4 de este mismo precepto.

Por otra parte, cuando la cuantía defraudada determinada en el proceso penal fuese inferior a la fijada en vía administrativa, serán de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

El acuerdo adoptado por la Administración tributaria en los dos casos previstos en las letras a) y b), se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el proceso penal, a efectos de lo previsto en el artículo 999 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

3. En caso de que en el proceso penal no se apreciara la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación vinculada a delito previamente dictada será anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas al efecto en la normativa tributaria, en relación con las devoluciones de ingresos y el reembolso del coste de las garantías.

4. Finalmente, en los casos que se recogen a continuación, procederá la retroacción del procedimiento inspector al momento anterior a aquél en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, formalizando el acta que pudiera corresponder:

a) Devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de una interposición de querella ante la jurisdicción competente por parte de la Administración tributaria.

b) Inadmisión de la denuncia o querella.

c) Auto de sobreseimiento.

d) Resolución judicial firme en la que no se aprecie delito, por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria.

En estos casos, el procedimiento deberá finalizar en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria o en el plazo de 6 meses, si éste último fuese superior, a computar desde la recepción del expediente, por el órgano competente que deba continuar el procedimiento inspector.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector, producirá, respecto de las obligaciones tributarias pendientes de liquidar, los efectos previstos en el artículo 150.6 la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

TÍTULO VI

Actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 198. *Finalidades de la asistencia mutua.*

Conforme a lo dispuesto en los artículos 1.2 y 177 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la asistencia mutua que la Administración tributaria preste o solicite a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales podrá tener por finalidad, entre otras, el intercambio de información y la recaudación de créditos.

Artículo 199. *Funciones derivadas de la asistencia mutua.*

Entre las funciones administrativas a las que se refiere el artículo 141.k) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, atribuidas a los órganos de inspección a través del artículo 166 de este reglamento, se encuentran aquéllas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de las competencias que, en relación con dicha asistencia mutua, puedan atribuirse a otros órganos de la Administración tributaria.

Artículo 200. *Solicitudes de asistencia mutua efectuadas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales.*

Con carácter general, las solicitudes que hayan sido recibidas conforme a la normativa sobre asistencia mutua no estarán sujetas a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española, salvo que dicha normativa establezca otra cosa, sin perjuicio de la subsanación que de las mismas pueda instarse por parte de dicha Administración.

CAPÍTULO II

Normas comunes en asistencia mutua

Sección 1.ª Intercambio de información

Artículo 201. *Formas de intercambio de información.*

En el marco del artículo 177 ter.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración tributaria podrá facilitar información a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales de las siguientes formas:

a) Previa solicitud de asistencia mutua de la autoridad competente del otro Estado o entidad, cualquiera que sea la naturaleza o la finalidad de dicha solicitud;

b) De forma automática en relación con determinadas categorías de información y de acuerdo con lo dispuesto en la normativa sobre asistencia mutua;

c) De forma espontánea en cumplimiento de la normativa sobre asistencia mutua cuando pueda ser útil al otro Estado o entidad.

Artículo 202. *Formato de la documentación.*

Cuando en cumplimiento de las obligaciones de asistencia mutua la Administración tributaria deba proporcionar documentación a otro Estado o entidad internacional o supranacional, la autoridad competente española podrá oponerse motivadamente a aportar la documentación original, salvo que la normativa sobre asistencia mutua disponga otra cosa.

Artículo 203. *Cesión de datos procedentes de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales.*

A efectos de determinar si la información suministrada a la Administración tributaria a la que se refiere el artículo 177 ter. 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, puede ser cedida a terceros en los supuestos del artículo 95.1 de dicha ley o a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional, el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria recabará del Estado o entidad que suministró la información una autorización para proceder a dicha cesión.

La solicitud de autorización se podrá formular en el momento en el que se solicita la asistencia o con posterioridad a la recepción de la información.

No podrá efectuarse la cesión referida en tanto no se haya obtenido la autorización expresa del Estado o entidad internacional o supranacional que suministró la información.

La cesión se ajustará a los términos contenidos en la autorización.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable siempre que la normativa sobre asistencia mutua aplicable no establezca otra cosa.

Sección 2.ª Colaboración administrativa en materia de asistencia mutua

Artículo 204. *Tramitación de solicitudes de asistencia mutua.*

1. De conformidad con el artículo 5.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, recibida una petición de asistencia mutua de otro Estado o entidad internacional o supranacional será la Agencia Estatal de Administración Tributaria la competente para su cumplimiento, que podrá requerir del órgano correspondiente, según el objeto de la asistencia, la colaboración necesaria. Dicho órgano deberá practicar los trámites o actuaciones derivadas de dicha colaboración.

2. Cuando la colaboración a la que se refiere el apartado anterior consista en el suministro de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos, el órgano correspondiente al que se refiere el apartado anterior deberá remitir dicha información en el plazo máximo de 3 meses, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca un plazo inferior a 6 meses para la prestación de la asistencia. En este último caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria señalará un plazo para suministrar la información no superior a la mitad del establecido en la normativa sobre asistencia mutua para dar cumplimiento a la obligación de asistir al Estado o entidad requirente.

Si el órgano correspondiente no se hallase en condiciones de responder a la solicitud en el plazo establecido en el párrafo anterior, informará al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la mayor brevedad posible, de los motivos que le impiden hacerlo, así como de la fecha en la que considera que podrá proporcionar una respuesta.

3. Todas las solicitudes de asistencia mutua a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales que se soliciten conforme al artículo 177 bis.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán ser tramitadas a través del órgano competente de la

Agencia Estatal de Administración Tributaria, conforme al artículo 5.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 205. *Tramitación de información en el intercambio automático.*

Cuando en virtud de la normativa sobre asistencia mutua se deba transmitir de forma automática determinada información a otro Estado o entidad internacional o supranacional, la misma se comunicará, en todo caso, al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para su remisión al otro Estado o entidad.

Artículo 206. *Tramitación de información en el intercambio espontáneo.*

Cuando en virtud de la normativa sobre asistencia mutua proceda el suministro espontáneo de información por parte de la Administración tributaria a otro Estado o entidad internacional o supranacional, cualquier órgano que disponga de información que, conforme a dicha normativa, se considere de utilidad a otro Estado o entidad internacional o supranacional, la comunicará de forma motivada al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a efectos de su transmisión al Estado o entidad interesados.

Artículo 207. *Medios de comunicación entre órganos.*

Las comunicaciones necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos anteriores se llevarán a cabo, preferentemente, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, en los términos establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en su normativa de desarrollo.

TÍTULO VII

Procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación

Artículo 208. *Procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación.*

1. En el caso de que un obligado tributario deba ser objeto de actuaciones en relación con diferentes decisiones de recuperación, podrá iniciarse un único procedimiento para la ejecución de todas ellas o, si ya se estuviera tramitando un procedimiento de recuperación, incorporar al mismo la ejecución de otras decisiones de recuperación que afecten a la misma obligación tributaria.

2. Se podrá prescindir del trámite de alegaciones cuando la resolución contenga manifestación expresa de que no procede regularizar la situación tributaria como consecuencia de la comprobación realizada.

3. Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista de la propuesta de liquidación y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada.

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

a) Si como consecuencia de las actuaciones complementarias se considera necesario modificar la propuesta de liquidación se dejará sin efecto la propuesta formulada y se formalizará una nueva que sustituirá a todos los efectos a la anterior.

b) Si se mantiene la propuesta de liquidación, se concederá al obligado tributario un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para la puesta de manifiesto del expediente y la formulación de las alegaciones que estime oportunas. Una vez recibidas las alegaciones o concluido el plazo para su realización, el órgano competente para liquidar dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

5. En caso de tramitación simultánea de un procedimiento de recuperación en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación y de un procedimiento inspector las liquidaciones que, en su caso, se dicten como consecuencia de los mismos tendrán el carácter que corresponda con arreglo a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el presente reglamento.

6. En relación con cada obligación tributaria objeto del procedimiento podrá dictarse una única resolución respecto de todo el ámbito temporal objeto de la decisión de recuperación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos impositivos o de liquidación comprobados.

7. En las actuaciones realizadas respecto a entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal relativas al procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la decisión de recuperación, resultará, asimismo, aplicable lo dispuesto en el artículo 195 de este reglamento, salvo su apartado 4.

Disposición adicional primera. *Normas de organización específica.*

En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la norma de organización específica a que se refiere este reglamento deberá ser aprobada y publicada en el «Boletín Oficial del Estado» antes de la entrada en vigor del reglamento.

Disposición adicional segunda. *Órganos competentes de las comunidades autónomas, de las ciudades de Ceuta y Melilla o de las entidades locales.*

1. Los órganos competentes de las comunidades autónomas, de las ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla o de las entidades locales en materia de procedimientos de aplicación de los tributos se determinarán conforme a lo que establezca su normativa específica.

2. Las referencias realizadas a órganos de la Administración tributaria del Estado se entenderán aplicables, cuando sean competentes por razón de la materia, a los órganos equivalentes de las comunidades autónomas, de las ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla o de las entidades locales.

Disposición adicional tercera. *Órganos competentes en el ámbito de la Dirección General del Catastro.*

En el ámbito de la Dirección General del Catastro, las menciones de este reglamento al órgano competente para liquidar se entenderán realizadas al órgano competente para dictar el acto con el que finalice el procedimiento de comprobación o investigación en materia catastral.

Disposición adicional cuarta. *Aplicación de las normas sobre declaraciones censales en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.*

1. Los empresarios, profesionales y retenedores que tengan su domicilio fiscal en territorio común deberán presentar las declaraciones censales reguladas en este reglamento ante el órgano competente de la Administración tributaria del Estado, sin perjuicio de las obligaciones que les sean exigibles por las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos del País Vasco o de la Comunidad Foral de Navarra.

2. Los empresarios, profesionales y retenedores que tengan su domicilio fiscal en territorio vasco o navarro deberán presentar las declaraciones censales reguladas en este reglamento ante el órgano competente de la Administración tributaria del Estado cuando hayan de presentar ante esta autoliquidaciones periódicas y sus correspondientes resúmenes anuales, o declaraciones anuales que incluyan rendimientos de actividades económicas, así como cuando se trate de sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas que desarrollen actividades económicas en territorio común.

Disposición adicional quinta. *Obligaciones censales relativas al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.*

1. La obligación de inscribir en el registro territorial los establecimientos de venta al público al por menor definidos en el artículo 9.cuatro.2 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, tendrá la consideración de obligación censal y se regirá por lo dispuesto en los apartados octavo y noveno de la Orden de 17 de junio por la que se aprueban las normas de gestión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y, en lo no previsto en dicha norma, por las disposiciones de este reglamento relativas a las obligaciones de carácter censal.

2. La presentación de la solicitud de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, para los obligados tributarios incluidos en el registro territorial de establecimientos de venta al público al por menor definidos en el artículo 9.cuatro.2 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, producirá los efectos propios de la solicitud de baja en el citado registro respecto de los establecimientos de que sean titulares dichos obligados tributarios.

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

Las operaciones que se entiendan realizadas en Canarias, Ceuta y Melilla, según lo dispuesto en los artículos 68, 69 y 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se relacionarán en la declaración anual de operaciones con terceras personas según lo dispuesto en este reglamento. No será de aplicación lo dispuesto en el artículo 34.2.c) de este reglamento a este tipo de operaciones. A estos efectos, se entenderá por importe total de la contraprestación el que resulte de las normas vigentes de determinación de la base imponible del Impuesto General Indirecto Canario o del Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla, respectivamente.

A los efectos de la exclusión del deber de presentación de la declaración anual de operaciones, no será aplicable para las operaciones realizadas en Canarias, Ceuta y Melilla el requisito de inclusión en uno de los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido previstos en el artículo 32.1.b) de este reglamento.

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

1. La remisión a la Administración tributaria de la información de operaciones con terceras personas a que se refiere este reglamento será canalizada, en el ámbito de la Administración General del Estado, por la Intervención General de la Administración del Estado, que centralizará y agrupará en un soporte único los datos sobre las operaciones realizadas con cargo al Presupuesto de gastos del Estado por el procedimiento de pago directo.

Con el alcance previsto en el artículo 33 de este reglamento, la información relativa a pagos directos comprenderá todas las obligaciones reconocidas en el ejercicio a que se refiere dicha información.

2. La Intervención General de la Administración del Estado remitirá al Departamento de Informática de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por vía telemática un único fichero comprensivo de todas las personas o entidades con quienes se hayan efectuado operaciones por el procedimiento de pago directo.

3. La Intervención General de la Administración del Estado se responsabilizará de la remisión de los datos que se deduzcan del sistema de información contable de la Administración General del Estado.

Disposición adicional octava. *Devolución de ingresos indebidos de derecho público.*

1. Lo previsto en los artículos 131 y 132 de este reglamento se aplicará supletoriamente a las devoluciones de cantidades que constituyan ingresos de naturaleza pública, distintos de los tributos.

2. Las devoluciones de ingresos indebidos en relación con los derechos a la importación y a la exportación se regirán por los reglamentos de la Comunidad Europea que les sean específicamente aplicables. Las disposiciones contenidas en este reglamento tendrán carácter supletorio cuando lo permita el ordenamiento jurídico comunitario.

Disposición adicional novena. *Convenios de colaboración suscritos con anterioridad a la entrada en vigor de este reglamento.*

1. Los sujetos de la colaboración social en la gestión de los tributos que en la fecha de entrada en vigor de este reglamento tengan suscritos acuerdos de colaboración o adendas a los mismos para la presentación telemática de declaraciones, comunicaciones u otros documentos tributarios ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán continuar prestando su colaboración con arreglo a los citados acuerdos, siempre que se ajusten a lo dispuesto en este reglamento y en su normativa de desarrollo.

2. Cuando se establezcan nuevas vías de colaboración social en la gestión de los tributos, los colaboradores sociales a los que se refiere el apartado anterior podrán extender su colaboración conforme a los acuerdos ya suscritos y sus adendas, siempre que se ajusten a lo dispuesto en este reglamento y en la normativa que regule las nuevas vías de colaboración.

Disposición adicional décima. *Tratamiento de datos personales.*

Los datos personales aportados por los obligados tributarios en el cumplimiento de sus derechos y obligaciones tributarias serán tratados con la finalidad de aplicar el sistema tributario y aduanero, siendo responsable del tratamiento de dichos datos la Administración tributaria competente. Este tratamiento se ajustará al Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, y a la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, así como a la normativa tributaria que resulte de aplicación. En la Sede electrónica de la Administración tributaria competente se facilitará la información relativa a los posibles tratamientos y el ejercicio de los derechos sobre los mismos.

Disposición adicional undécima. *Definición de empresario o profesional.*

A efectos de lo dispuesto en el título II de este reglamento, tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes tengan tal condición de acuerdo con las disposiciones propias del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto.

Disposición adicional duodécima. *Contestación a consultas tributarias relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.*

En el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias se aplicará lo dispuesto en el apartado tres de la disposición adicional décima de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Disposición adicional decimotercera. *Composición del activo en determinadas instituciones.*

(Suprimida).

Disposición adicional decimocuarta. *Facultades de los órganos de recaudación.*

Las disposiciones de este reglamento dictadas en desarrollo de los artículos 142 y 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, serán de aplicación a los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación.

Disposición adicional decimoquinta. *Estandarización de los formatos de los ficheros a aportar a la Administración tributaria en el curso de los procedimientos de aplicación de los tributos.*

El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer formatos estándares para el intercambio de ficheros con trascendencia contable y fiscal entre las personas y entidades que desarrollan actividades económicas y la Administración tributaria. Al objeto de garantizar la autenticidad e integridad de los ficheros aportados, la Administración tributaria podrá exigir que los ficheros requeridos sean firmados electrónicamente.

Del mismo modo podrán desarrollarse los requisitos exigibles en la llevanza de la contabilidad por medio de equipos electrónicos de procesamiento de datos al objeto de respetar los principios de inscripción, exactitud, integridad e irreversibilidad, trazabilidad y detalle.

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

1. Se habilita al Banco de España para que, de acuerdo con el procedimiento previsto en el apartado 7 del artículo 44 de este Reglamento, abone a las Entidades Gestoras las cantidades retenidas en exceso por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera a los titulares de Deuda Pública del Estado.

2. El Ministro de Economía y Hacienda determinará la forma y plazos en que el Banco de España enviará la información pertinente a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y a la Administración tributaria para su comprobación por los procedimientos de intercambio de información previstos en el ordenamiento vigente.

3. El Ministro de Economía y Hacienda y el Banco de España adoptarán las disposiciones necesarias para el desarrollo del procedimiento previsto en el artículo 44 de este Reglamento.

Disposición adicional decimoséptima. *Trámites de audiencia y de alegaciones en el ámbito de la deuda aduanera.*

En el ámbito de la deuda aduanera, resultarán de aplicación las disposiciones contenidas en el presente reglamento en relación a los trámites de audiencia o alegaciones de acuerdo con las especialidades establecidas por la normativa de la Unión Europea en relación al derecho a ser oído.

Disposición transitoria primera. *Procedimiento para hacer efectiva la obligación de informar respecto de los valores a que se refiere la disposición transitoria segunda de la Ley 19/2003, de 4 de julio.*

Tratándose de participaciones preferentes y de deuda comprendidas en el ámbito de aplicación de la disposición transitoria segunda de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, se aplicará lo previsto en el Real Decreto 1285/1991, de 2 de agosto, por el que se establece el procedimiento de pago de intereses de Deuda del Estado en anotaciones a los no residentes que inviertan en España sin mediación de establecimiento permanente, respecto de las entidades financieras que intermedien en la emisión.

Disposición transitoria segunda. *Tratamiento de determinados instrumentos de renta fija a los efectos de las obligaciones de información respecto de personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.*

(Suprimida)

Disposición transitoria tercera. *Obligaciones de información de carácter general.*

1. Lo dispuesto en la sección 2.ª del capítulo V del título II de este reglamento será aplicable a la información a suministrar correspondiente al año 2008, salvo lo dispuesto en los apartados siguientes.

2. La obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro a que se refiere el artículo 36 de este reglamento, será exigible desde el 1 de enero de 2009 únicamente para aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y para aquellos sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 8 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo. Para los restantes obligados tributarios, el cumplimiento de esta obligación será exigible por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2014, de acuerdo con la forma, plazos y demás condiciones para el cumplimiento de la misma que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

3. Las obligaciones de información acerca de préstamos y créditos así como la referente a operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles reguladas en los artículos 38 y 54 de este reglamento, respectivamente, serán exigibles por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2009. La información a suministrar relativa a operaciones realizadas en 2008, se limitará a la correspondiente a los préstamos hipotecarios concedidos para la adquisición de viviendas de acuerdo con lo establecido en el artículo 105.2.a) 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 los términos desarrollados por la Orden de 30 de julio de 1999 por la que se aprueba el modelo 181 de declaración informativa de préstamos hipotecarios concedidos para la adquisición de viviendas.

Disposición transitoria cuarta. *Declaración de las actividades económicas desarrolladas de acuerdo con la codificación prevista en la CNAE-2009.*

En tanto no se produzca la oportuna modificación de lo dispuesto en la Disposición Adicional Quinta, apartado 3.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la remisión a la codificación prevista en el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009) contenida en el artículo 5.b).10.º de este reglamento, se entenderá realizada a la codificación prevista a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Disposición final única. *Habilitación normativa.*

Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de este reglamento.

Anexo al Reglamento al General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007

Modelo de declaración a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 44 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

Don (nombre), con número de identificación fiscal (1) (…), en nombre y representación de (entidad declarante), con número de identificación fiscal (1) (….) y domicilio en (…) en calidad de (marcar la letra que proceda):

(a) Entidad Gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones.

(b) Entidad que gestiona el sistema de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero.

(c) Otras entidades que mantienen valores por cuenta de terceros en entidades de compensación y liquidación de valores domiciliadas en territorio español.

(d) Agente de pagos designado por el emisor.

Formula la siguiente declaración, de acuerdo con lo que consta en sus propios registros:

1. En relación con los apartados 3 y 4 del artículo 44:

1.1 Identificación de los valores…….

1.2 Fecha de pago de los rendimientos (o de reembolso si son valores emitidos al descuento o segregados) …….

1.3 Importe total de los rendimientos (o importe total a reembolsar, en todo caso, si son valores emitidos al descuento o segregados) ……..

1.4 Importe de los rendimientos correspondiente a contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excepto cupones segregados y principales segregados en cuyo reembolso intervenga una Entidad Gestora .....

1.5 Importe de los rendimientos que conforme al apartado 2 del artículo 44 debe abonarse por su importe íntegro (o importe total a reembolsar si son valores emitidos al descuento o segregados).

2. En relación con el apartado 5 del artículo 44.

2.1 Identificación de los valores…….

2.2 Fecha de pago de los rendimientos (o de reembolso si son valores emitidos al descuento o segregados) …….

2.3 Importe total de los rendimientos (o importe total a reembolsar si son valores emitidos al descuento o segregados .....……..

2.4 Importe correspondiente a la entidad que gestiona el sistema de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero A.

2.5 Importe correspondiente a la entidad que gestiona el sistema de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero B.

2.6 Importe correspondiente a la entidad que gestiona el sistema de compensación y liquidación de valores con sede en el extranjero C.

Lo que declaro en .....…a …. de .....…de ….

(1) En caso de personas, físicas o jurídicas, no residentes sin establecimiento permanente se hará constar el número o código de identificación que corresponda de conformidad con su país de residencia.

§ 3

Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 210, de 2 de septiembre de 2005
Última modificación: 31 de enero de 2024
Referencia: BOE-A-2005-14803

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha introducido el concepto de «aplicación de los tributos» en la regulación del sistema tributario, concepto amplio que engloba todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios, la gestión, inspección y recaudación y las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus obligaciones. El título III de la ley, dedicado a la aplicación de los tributos, regula los procedimientos de gestión, inspección y recaudación. Por ello, contiene una parte común que incluye los principios generales y las normas comunes aplicables a todos los procedimientos tributarios y una parte especial donde se regulan las especialidades de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación. El artículo 97 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al establecer el sistema de prelación de normas que debe aplicarse en las actuaciones y procedimientos tributarios señala la prelación de la norma especial, tanto legal como reglamentaria, respecto de la general y la supletoriedad de las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

De acuerdo con dichas premisas, el Reglamento General de Recaudación aprobado por este real decreto va a regular la materia específica del procedimiento de recaudación, sin perjuicio de la aplicación directa a dicho procedimiento de los preceptos reglamentarios dictados en desarrollo de las normas comunes sobre procedimientos tributarios contenidas en el título III de la ley, por su carácter especial respecto de las normas generales de derecho administrativo.

Por otro lado, el Reglamento General de Recaudación tiene, desde el punto de vista material, un ámbito de aplicación más amplio que el contenido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, puesto que no se circunscribe al cobro de las deudas y sanciones tributarias, sino también al de los demás recursos de naturaleza pública, tal y como ocurría con el reglamento hasta ahora vigente.

Desde un punto de vista subjetivo, el Reglamento General de Recaudación no afecta sólo al ámbito del Estado, sino que también se aplicará por otras Administraciones tributarias en virtud de lo establecido en el artículo 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

II

La nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incluye una nueva sistemática de las normas reguladoras de la gestión recaudatoria, incorporando algunos

preceptos de especial relevancia contenidos en el Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre. Esta nueva sistemática ha hecho necesario que la revisión del citado reglamento cumpla el objetivo de conseguir un texto que contenga los cambios introducidos en el ámbito de la recaudación, omita los preceptos que han sido incluidos en el texto legal y regule las cuestiones necesarias para llevar a cabo una adecuada gestión recaudatoria de los recursos e ingresos de naturaleza pública, adaptándola a las nuevas tecnologías.

En el nuevo reglamento se han efectuado algunos cambios en la estructura respecto al reglamento derogado en orden a mejorar la sistemática de sus preceptos y a adaptarlo a la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

III

En el título I, «Disposiciones generales», se incluyen dos capítulos, uno dedicado a la gestión recaudatoria y otro dedicado a los ingresos derivados de la gestión recaudatoria.

El capítulo I incluye a su vez cuatro secciones. En la sección 1.ª se define el ámbito de aplicación del reglamento y el concepto de gestión recaudatoria, cuestiones de especial importancia desde un punto de vista material y subjetivo como se ha señalado anteriormente.

La sección 2.ª establece reglas para la recaudación de los recursos de naturaleza pública por las distintas Administraciones y en ella se pone de manifiesto el primero de los cambios de estructura en el nuevo reglamento, ya que en dicha sección se incluye no sólo la regulación de la Hacienda pública estatal, autonómica y local, sino también las normas relativas a los organismos autónomos del Estado y las normas sobre recaudación de recursos de otras Administraciones públicas extranjeras y entidades supranacionales que en el anterior reglamento se recogían en la parte final del texto. Respecto a los órganos de recaudación, el texto del reglamento ha evitado en esta sección, y en el resto del articulado, la mención a órganos concretos, para poner el acento en la función y no en el órgano que la realiza y conseguir, de esta forma, una mayor flexibilidad frente a futuros cambios de organización. Debe tenerse en cuenta, además, que el reglamento se aplica a distintas Administraciones tributarias, y que estas tienen facultades de organización autónomas que desarrollan en normas de diferente rango.

La sección 3.ª está dedicada a las entidades que prestan el servicio de caja y a las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria y la sección 4.ª incluye un único artículo dedicado a las facultades, a la obtención de información y la adopción de medidas cautelares realizadas por los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación. Este artículo se limita a efectuar una remisión a los artículos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que atribuyen dichas facultades y funciones y a su normativa de desarrollo, precisamente por tratarse de normas comunes a otras funciones y procedimientos de aplicación de los tributos.

El capítulo II, dedicado a los ingresos de la gestión recaudatoria, pone de manifiesto el segundo de los cambios importantes en la estructura del nuevo reglamento respecto del anterior, ya que se ha incluido en este título I todo lo relativo a los ingresos en los distintos órganos de recaudación de forma directa o a través de entidades colaboradoras o que presten el servicio de caja, regulación que antes se incluía en las normas reguladoras del procedimiento de recaudación en periodo voluntario, mientras que en las normas relativas a la recaudación en periodo ejecutivo se efectuaba una mera remisión a las primeras citadas. Al tratarse de normas generales y comunes aplicables a la recaudación en ambos periodos, se ha considerado oportuno incluirlas conjuntamente en el título I del reglamento. Por las mismas razones, se ha incluido una sección 3.ª dedicada a regular los ingresos en las cuentas del Tesoro ya que se trata de normas que tienen también alcance general y suponen el cierre de toda la gestión recaudatoria, en la medida en que regulan el ingreso definitivo de todas las cantidades recaudadas a través de distintos sujetos y derivadas de los distintos procedimientos en el Tesoro público.

IV

El título II del reglamento se dedica a la deuda y se divide a su vez en dos capítulos, uno dedicado a la extinción de la deuda y otro dedicado a las garantías de la deuda. En lo relativo a la extinción de la deuda se regula de forma detallada el pago en efectivo, mediante efectos timbrados y en especie. En la regulación del pago de las deudas en efectivo se incorpora la regulación prevista en diferentes órdenes ministeriales para evitar la dispersión normativa en esta materia. En cuanto al pago mediante efectos timbrados se revisa el listado de efectos y se establece una cláusula de cierre para atribuir la condición de efectos timbrados a aquellos que puedan ser aprobados por orden del Ministro de Economía y Hacienda. En lo que se refiere al pago en especie se establecen los efectos de la presentación de la solicitud en función de que esta se presente en periodo voluntario o en periodo ejecutivo de ingreso, la subsanación de los defectos de la solicitud y los efectos de la aceptación, de la denegación y de la falta de puesta a disposición de los bienes. Por otra parte se describen las actuaciones a realizar en el supuesto de tributos incompatibles, en las que se pone el acento en la protección de la persona o entidad que pueda verse perjudicada por la doble liquidación administrativa, a la vez que se regula el cauce de coordinación entre las Administraciones públicas implicadas.

En lo que se refiere a la posibilidad de aplazar o fraccionar el pago de las deudas se desarrolla lo previsto en los artículos 65 y 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se incluyen reglas de inadmisión de las solicitudes y, para el caso de admisión, se regulan de forma detallada los efectos de la falta de subsanación de los requisitos de la garantía y de la inatención del requerimiento, de la denegación del aplazamiento o fraccionamiento y, en caso de que se haya concedido, de la falta de formalización de la garantía y de la falta de pago en los plazos otorgados. Finalmente, se desarrolla lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de garantías en aplazamientos y fraccionamientos, en particular, lo referente a la adopción de medidas cautelares en sustitución de garantías. También se regula el reembolso del coste de las garantías prestadas para el aplazamiento o fraccionamiento de una deuda declarada improcedente.

En materia de compensaciones, se señalan los efectos de la inatención a los requerimientos de subsanación y de la denegación de forma similar a lo establecido para los aplazamientos y fraccionamientos. También se matiza que el acuerdo de compensación es declarativo como así lo establece el artículo 72.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En la sección dedicada a otras formas de extinción de la deuda, se incluye, al igual que en la ley, la extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias, que no es una forma de compensación sino un supuesto específico de extinción de deudas.

La última sección de este capítulo regula la baja provisional por insolvencia donde se definen los conceptos de deudor fallido y de crédito incobrable.

El capítulo II incluye las normas relativas a las garantías de la deuda, que también y en orden a su adaptación a la estructura de la ley, se han incluido en el capítulo de cierre de este título en vez de incluirlo entre las normas sobre el pago de la deuda como en el anterior reglamento. La principal novedad radica en que se establece expresamente que el ejercicio del derecho de afección se realizará de acuerdo con las normas del procedimiento para declarar la responsabilidad subsidiaria al haber configurado la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al adquirente del bien afecto como responsable subsidiario.

V

El título III, «Recaudación en periodo voluntario y en periodo ejecutivo», se divide en dos capítulos. El capítulo I recoge las disposiciones generales y en él se señala la iniciación y terminación de los periodos voluntario y ejecutivo de pago. Asimismo, se recoge con finalidad didáctica la diferencia entre periodo ejecutivo y procedimiento de apremio, al establecerse que, una vez comenzado el periodo ejecutivo, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la providencia de apremio.

El capítulo II regula dicho procedimiento de apremio y se divide, a su vez, en cinco secciones dedicadas, respectivamente, al inicio, desarrollo, terminación del procedimiento de apremio, a las tercerías y a la personación de la Hacienda pública en otros procedimientos de ejecución.

La sección 1.ª, relativa al inicio del procedimiento de apremio, distingue entre la providencia de apremio y su notificación. Respecto a la providencia de apremio, acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago, se enuncian las menciones que necesariamente debe contener y se indica quién es el órgano competente para dictarla.

La sección 2.ª dedicada al desarrollo del procedimiento de apremio incluye un artículo relativo a la suspensión del procedimiento, si bien se limita a hacer una remisión a la regulación prevista en la normativa de los recursos y reclamaciones económico-administrativas. También se contienen en esta sección las reglas generales para la práctica de los embargos y los artículos que regulan cada uno de sus tipos, con la inclusión de normas especiales y la regulación del depósito de bienes embargados.

La subsección 5.ª se refiere a la enajenación de los bienes embargados Se han introducido una serie de novedades con el objeto de agilizar el procedimiento, adaptarlo a las nuevas tecnologías electrónicas, informáticas y telemáticas y mejorar la concurrencia en la venta de los bienes embargados. El tipo inicial de subasta se mantiene en el importe de la valoración, salvo que existan cargas, y, tras aclarar el concepto de acuerdo de enajenación, se establecen algunas reglas nuevas en materia de notificación de dicho acuerdo, se elimina el límite temporal para el examen de los bienes objeto de subasta y se introducen novedades en cuanto a la constitución del depósito y el pago del precio, ya que, aunque sigue estableciéndose en un 20 por ciento, existe la posibilidad de reducirlo a un 10 por ciento. La norma prevé la posibilidad de efectuar pujas en sobre cerrado, de forma automática, personales y de forma telemática, estableciendo las reglas de preferencia entre ellas. Además, se prevé que cuando la participación en la subasta se lleve a cabo en virtud de la colaboración social pueda cederse el remate a un tercero.

La sección 3.ª completa lo establecido en la ley respecto a la terminación del procedimiento de apremio. La sección 4.ª regula todo lo relativo a la reclamación previa de tercería en vía administrativa que permite el ejercicio de la acción de tercería ante los juzgados y tribunales de justicia. Por último, la sección 5.ª regula las actuaciones de la Administración tributaria en caso de concurrencia de procedimientos de ejecución.

VI

El título IV, «Procedimiento frente a responsables y sucesores», contiene dos capítulos. Dentro del capítulo I, «Responsables», se desarrollan en primer lugar determinadas cuestiones en relación con la declaración de responsabilidad; en segundo lugar, se desarrollan los artículos 42 y 175 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en lo que se refiere a la certificación por adquisición de actividades o explotaciones económicas, donde se detallan los efectos que se derivan del contenido de dicha certificación y de la omisión de su solicitud; en tercer y último lugar, se regula el certificado específico de exención de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, expedido a instancia de los contratistas o subcontratistas de obras y servicios.

El capítulo II, relativo a los sucesores, detalla las actuaciones que deben realizarse para exigir la deuda al sucesor en función del momento en el que se hubiera producido el fallecimiento de la persona física o la extinción de la personalidad o la disolución de la entidad o persona jurídica.

VII

Finalmente, en el título V, «Disposiciones especiales», se incluye un único artículo para regular la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda pública.

El reglamento incluye además cuatro disposiciones adicionales, la primera para hacer referencia a los órganos de las comunidades autónomas, ciudades de Ceuta y Melilla y de las entidades locales, la segunda para regular las relaciones entre la Administración

tributaria y la Seguridad Social en procesos concursales, la tercera en materia de asistencia mutua y la cuarta para fijar el plazo de aprobación de la norma de organización específica en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; contiene además tres disposiciones transitorias y una disposición final.

VIII

Por su parte, el real decreto que se aprueba incluye, además del artículo único por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, una disposición derogatoria y una disposición final por la que se establece su entrada en vigor.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, con la aprobación previa del Ministro de Administraciones Públicas, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 29 de julio de 2005,

D I S P O N G O :

Artículo único. *Aprobación del Reglamento General de Recaudación.*

Se aprueba el Reglamento General de Recaudación, cuyo texto se inserta a continuación.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Quedan derogados:

a) El Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

b) Las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a lo previsto en este real decreto.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

El presente real decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2006.

REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACIÓN

TÍTULO I

Disposiciones generales

CAPÍTULO I

La gestión recaudatoria

Sección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 1. *Ámbito de aplicación.*

1. Este reglamento regula la gestión recaudatoria de los recursos de naturaleza pública en desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y de las demás leyes que establezcan aquellos.

2. Este reglamento será de aplicación en los términos previstos en el artículo 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 2. *Concepto de gestión recaudatoria.*

La gestión recaudatoria de la Hacienda pública consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago.

A efectos de este reglamento, todos los créditos de naturaleza pública a que se refiere este artículo se denominarán deudas. Se considerarán obligados al pago aquellas personas o entidades a las que la Hacienda pública exige el ingreso de la totalidad o parte de una deuda.

La gestión recaudatoria podrá realizarse en periodo voluntario o en periodo ejecutivo. El cobro en periodo ejecutivo de los recursos a los que se refiere el párrafo anterior se efectuará por el procedimiento de apremio regulado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este reglamento.

La gestión recaudatoria también podrá consistir en el desarrollo de actuaciones recaudatorias y de colaboración en este ámbito conforme a la normativa de asistencia mutua a la que se refiere el artículo 1.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Sección 2.ª Recaudación de recursos de naturaleza pública por las distintas Administraciones

Subsección 1.ª Recaudación por la Hacienda pública estatal y por las entidades de derecho público estatales

Artículo 3. *Recaudación de la Hacienda pública estatal y de las entidades de derecho público estatales.*

1. La gestión recaudatoria del Estado y de sus organismos autónomos se llevará a cabo:

a) Cuando se trate de los recursos del sistema tributario estatal y aduanero, tanto en periodo voluntario como ejecutivo, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

No obstante, tratándose de tasas, la recaudación en periodo voluntario se llevará a cabo por el órgano de la Administración General del Estado u organismo autónomo que tenga atribuida su gestión.

b) Cuando se trate de los demás recursos de naturaleza pública:

1.º En periodo voluntario, por las Delegaciones de Economía y Hacienda, salvo que la gestión de dichos recursos esté atribuida a otros órganos de la Administración General del Estado o a sus organismos autónomos.

2.º En periodo ejecutivo, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria previa remisión, en su caso, de las correspondientes relaciones certificadas de deudas impagadas en periodo voluntario.

2. Los recursos de naturaleza pública cuya gestión esté atribuida a una entidad de derecho público distinta de las señaladas en el apartado anterior serán recaudadas en periodo voluntario por los servicios de dicha entidad.

La recaudación en periodo ejecutivo corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando así lo establezca una ley o cuando así se hubiese establecido en el correspondiente convenio.

3. En los supuestos previstos en los apartados 1 y 2 de este artículo, corresponderá a los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tanto la declaración de la responsabilidad como la derivación de la acción de cobro frente a los responsables, de acuerdo con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4. Las cantidades recaudadas por cuenta de las entidades citadas en el apartado 2 de este artículo por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando la recaudación se efectúe en virtud de una ley, serán transferidas a las cuentas oficiales de dichas entidades, a excepción de los recargos del periodo ejecutivo y de las costas. En caso de convenio se transferirán las cantidades recaudadas minoradas en los términos establecidos en dicho convenio.

Artículo 4. *Especialidades de la recaudación de los organismos autónomos del Estado.*

1. La gestión recaudatoria en periodo ejecutivo de los créditos de los organismos autónomos del Estado se rige por lo dispuesto en este reglamento, con las siguientes particularidades:

a) Las relaciones certificadas de deudas impagadas en periodo voluntario serán expedidas por los órganos competentes de los organismos autónomos. Cuando las deudas de un mismo deudor sean inferiores a la cantidad que se fije por resolución del Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como coste mínimo de recaudación estimado, dichas deudas sólo se incluirán en las relaciones mencionadas cuando el importe acumulado, incluidas todas las que estuviesen en gestión de cobro, supere dicho coste mínimo estimado.

b) La providencia de apremio será dictada por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

c) Las cantidades recaudadas, a excepción de los recargos del periodo ejecutivo y las costas, serán transferidas a las cuentas oficiales del organismo autónomo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2. Los intereses de demora se liquidarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 72. En los supuestos previstos en el apartado 4 de dicho artículo, la liquidación corresponderá a los organismos autónomos en el caso del párrafo a) y a los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los supuestos de los párrafos b), c) y d).

3. La declaración de fallido de los obligados al pago se efectuará por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La declaración de crédito incobrable se efectuará por los órganos de recaudación del organismo autónomo correspondiente de conformidad con su normativa específica, previa comunicación por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la insolvencia del deudor.

En caso de rehabilitación del crédito por parte del organismo autónomo, este lo podrá incluir en la relación certificada de deudas rehabilitadas que remita a la Agencia Estatal de Administración Tributaria para su cobro.

4. Corresponderá a los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tanto la declaración de la responsabilidad como la derivación de la acción de cobro frente a los responsables, de acuerdo con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. Será aplicable lo dispuesto en este reglamento sobre adjudicación de bienes a la Hacienda pública, con las siguientes particularidades:

a) La propuesta y resolución sobre la adjudicación de bienes de que se trate corresponderá a los órganos competentes del organismo autónomo.

b) Los bienes cuya adjudicación se haya acordado, así como los documentos precisos para su inscripción en los registros públicos, se entregarán o, en su caso, se pondrán a disposición del organismo autónomo.

Artículo 5. *Recaudación de recursos de otras Administraciones públicas nacionales, extranjeras o entidades internacionales o supranacionales.*

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria se encargará de la recaudación de los recursos de naturaleza pública de otras Administraciones públicas nacionales distintas de las previstas en los artículos 7 y 8 cuando dicha gestión se le encomiende en virtud de ley o convenio.

Las cantidades recaudadas por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando la recaudación se efectúe en virtud de una ley serán transferidas a las cuentas oficiales de dichas Administraciones, a excepción de los recargos del periodo ejecutivo y de las costas. En caso de convenio se transferirán las cantidades recaudadas minoradas en los términos establecidos en dicho convenio.

2. La gestión recaudatoria de los recursos propios de la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales que deba realizarse por el Estado español se llevará a cabo:

a) En periodo voluntario, por los órganos de la Administración General del Estado, organismos autónomos o entidades de derecho público estatales que la tengan atribuida y, en su defecto, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

b) En periodo ejecutivo, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

3. De conformidad con el artículo 5.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la gestión recaudatoria a la que se refiere el último párrafo del artículo 2 que deba realizarse por el Estado español a favor de otros Estados o de otras entidades internacionales o supranacionales, en el marco de la asistencia mutua, se llevará a cabo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Asimismo, corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la realización de las peticiones de asistencia mutua a otros Estados, o a otras entidades internacionales o supranacionales.

4. La Agencia Estatal de Administración Tributaria realizará las actuaciones de colaboración en la recaudación que establezcan las leyes.

Artículo 6. *Órganos de recaudación del Estado.*

Son órganos de recaudación del Estado:

a) Las unidades administrativas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, centrales o periféricas, a las que las normas de organización específica atribuyan competencias en materia de recaudación.

b) Las unidades administrativas de los órganos de la Administración General del Estado, organismos autónomos estatales y entidades de derecho público estatales que tengan atribuida la gestión recaudatoria de los correspondientes recursos de derecho público.

c) La Dirección General del Tesoro y Política Financiera y las unidades administrativas de las Delegaciones de Economía y Hacienda en los demás casos no comprendidos en los párrafos anteriores.

Subsección 2.ª Recaudación de la Hacienda pública de las comunidades autónomas y de sus organismos autónomos

Artículo 7. *Recaudación de la Hacienda pública de las comunidades autónomas y de sus organismos autónomos.*

Corresponde a las comunidades autónomas la recaudación de las deudas cuya gestión tengan atribuida, y se llevará a cabo:

a) Directamente por las comunidades autónomas y sus organismos autónomos, de acuerdo con lo establecido en sus normas de atribución de competencias.

b) Por otras entidades de derecho público con las que se haya formalizado el correspondiente convenio o en las que se haya delegado esta facultad.

c) Por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio para la recaudación.

Subsección 3.ª Recaudación de la Hacienda pública de las entidades locales y de sus organismos autónomos

Artículo 8. *Recaudación de la Hacienda pública de las entidades locales y de sus organismos autónomos.*

Corresponde a las entidades locales y a sus organismos autónomos la recaudación de las deudas cuya gestión tengan atribuida y se llevará a cabo:

a) Directamente por las entidades locales y sus organismos autónomos, de acuerdo con lo establecido en sus normas de atribución de competencias.

b) Por otros entes territoriales a cuyo ámbito pertenezcan cuando así se haya establecido legalmente, cuando con ellos se haya formalizado el correspondiente convenio o cuando se haya delegado esta facultad en ellos, con la distribución de competencias que en su caso se haya establecido entre la entidad local titular del crédito y el ente territorial que desarrolle la gestión recaudatoria.

c) Por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio para la recaudación.

Sección 3.ª Entidades que presten el servicio de caja y entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria

Artículo 9. *Entidades que presten el servicio de caja y entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria.*

1. Podrán prestar el servicio de caja las entidades de crédito con las que cada Administración así lo convenga.

Podrán actuar como entidades colaboradoras en la recaudación las entidades de crédito autorizadas por cada Administración, con los requisitos y con el contenido a que se refiere el artículo 17.

A efectos de este reglamento, sólo podrán actuar como entidades que presten el servicio de caja o como entidades colaboradoras las siguientes entidades de crédito:

a) Los bancos.
b) Las cajas de ahorro.
c) Las cooperativas de crédito.

2. En ningún caso la autorización que se conceda o el convenio que se formalice atribuirá el carácter de órganos de recaudación a las entidades de crédito que presten el servicio de caja o que sean colaboradoras en la recaudación.

3. La Dirección General del Tesoro y Política Financiera podrá convenir la prestación del servicio de caja o autorizar a las entidades de crédito a actuar como entidades colaboradoras en la gestión de aquellos ingresos de la Administración General del Estado no encomendados a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los términos previstos en este reglamento.

4. Asimismo, podrán prestar el servicio de caja o tener la consideración de entidad colaboradora en la recaudación, en los mismos términos y condiciones previstos para las entidades de crédito, las siguientes entidades:

a) Las entidades de dinero electrónico.
b) Las entidades de pago.
c) Cualquier otra que se establezca por el titular del Ministerio de Hacienda.

Sección 4.ª Obtención de información, facultades y adopción de medidas cautelares en la gestión recaudatoria

Artículo 10. *Facultades de los órganos de recaudación.*

1. Los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación serán considerados agentes de la autoridad y tendrán las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Asimismo, podrán adoptar las medidas cautelares recogidas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, previstas para el procedimiento de inspección.

2. Las funcionarios que desempeñen funciones de recaudación podrán realizar actuaciones de obtención de información previstas en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

CAPÍTULO II

Ingresos de la gestión recaudatoria

Artículo 11. *Ingresos de la gestión recaudatoria.*

1. Los ingresos de la gestión recaudatoria, tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo, se efectuarán conforme a lo dispuesto en este capítulo.

2. Si el vencimiento de cualquier plazo coincide con un sábado o un día inhábil, quedará trasladado al primer día hábil siguiente.

Sección 1.ª Ingresos de la gestión recaudatoria en periodo voluntario y periodo ejecutivo

Artículo 12. *Lugar de realización de los ingresos.*

Los ingresos podrán realizarse:

a) En la Tesorería de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.
b) En las entidades de crédito que presten el servicio de caja a las que se refiere el artículo 9.1.
c) En las entidades colaboradoras a las que se refiere el artículo 9.1.
d) En las aduanas.
e) En las cuentas restringidas abiertas en entidades de crédito.
f) En las cajas de los órganos gestores.
g) En cualquier otro lugar de pago que se establezca por el Ministro de Economía y Hacienda.

Subsección 1.ª Ingresos en la Tesorería de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera

Artículo 13. *Ingresos en la Tesorería de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.*

1. La Tesorería de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera recaudará las cantidades que se liquiden o retengan en dicho órgano y aquellas respecto de las cuales así lo establezca el Ministro de Economía y Hacienda.
2. Dichas cantidades podrán ingresarse, según se establezca por el Ministro de Economía y Hacienda:

a) En la Caja de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.
b) En el Banco de España o en el organismo público que se determine.
c) En entidades de crédito.

3. Los ingresos se realizarán de lunes a viernes, excepto en los días no laborables.

Subsección 2.ª Ingresos a través de entidades de crédito que presten el servicio de caja

Artículo 14. *Entidades de crédito que presten el servicio de caja.*

1. Las entidades de crédito con las que así se convenga podrán prestar el servicio de caja a los órganos de recaudación competentes.
2. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, dichas entidades podrán actuar también como colaboradoras en la recaudación.

Artículo 15. *Ingresos a través de entidades de crédito que presten el servicio de caja.*

Los ingresos se realizarán con carácter obligatorio en las entidades de crédito que presten el servicio de caja únicamente en aquellos casos en que así se establezca por el Ministro de Economía y Hacienda.

Artículo 16. *Procedimiento de ingreso a través de entidades de crédito que presten el servicio de caja.*

1. Los ingresos se realizarán en cuentas restringidas abiertas en las citadas entidades, cuya denominación y funcionamiento serán establecidos mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda.
2. Los ingresos en estas cuentas se efectuarán en dinero de curso legal y por cualquier otro medio de pago que se establezca por orden del Ministro de Economía y Hacienda.
3. Diariamente, la entidad entregará al órgano de recaudación competente relación justificativa de las cantidades ingresadas en la cuenta restringida y los documentos acreditativos de las deudas a las que corresponden.

Subsección 3.ª Ingresos a través de entidades colaboradoras en la recaudación

Artículo 17. *Entidades colaboradoras en la recaudación.*

1. Podrán colaborar en la recaudación las entidades de crédito autorizadas. La prestación del servicio de colaboración no será retribuida.

2. Las entidades que deseen actuar como colaboradoras en la gestión recaudatoria desarrollada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria solicitarán autorización del Director del Departamento de Recaudación de esta y deberán adjuntar declaración expresa de estar en disposición de prestar el servicio de colaboración en las condiciones establecidas en cada caso por la normativa vigente.

Para valorar adecuadamente la conveniencia de conceder la autorización solicitada, se tendrá en cuenta, entre otros factores, la solvencia de la entidad y su posible contribución al servicio de colaboración en la recaudación. A tal fin, se podrán recabar los informes que se consideren oportunos.

La resolución deberá notificarse a la entidad solicitante en el plazo de tres meses. Asimismo, si el acuerdo es de concesión, deberá publicarse en el «Boletín Oficial del Estado».

La autorización podrá determinar la forma y condiciones de prestación del servicio. Si se deniega la autorización, el acuerdo será motivado. Transcurrido dicho plazo sin que haya recaído resolución expresa, se podrá entender estimada la solicitud.

3. Antes de iniciar el servicio de colaboración, las entidades solicitantes deberán comunicar al órgano de recaudación competente los siguientes extremos:

a) Relación de todas sus oficinas, su domicilio y su clave bancaria.

b) Fecha o fechas de comienzo de la prestación, que en ningún caso podrán exceder de dos meses, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la autorización.

Además, la entidad colaboradora deberá poner en conocimiento del órgano de recaudación competente toda variación relevante referente a altas y bajas en la operatividad de sus oficinas y los cambios de denominación a que aquella se vea sometida.

4. La entidad que posea varias oficinas dentro del ámbito territorial que se determine por cada Administración tributaria deberá designar una de ellas para relacionarse con dicha Administración.

5. Los órganos de recaudación efectuarán el control y seguimiento de la actuación de las entidades colaboradoras.

A tal efecto, podrán ordenar la práctica de comprobaciones en dichas entidades.

Las comprobaciones se referirán exclusivamente a su actuación como entidades colaboradoras, pudiéndose efectuar en las oficinas de la entidad o en los locales del órgano actuante.

Las actuaciones podrán referirse al examen de la documentación relativa a operaciones concretas o extenderse a la actuación de colaboración de dichas entidades o de sus oficinas durante un periodo determinado de tiempo.

Para la práctica de las comprobaciones, las entidades deberán poner a disposición de los funcionarios designados al efecto toda la documentación que se les solicite en relación con la actuación de la entidad en su condición de colaboradora y, en particular, extractos de cuentas corrientes restringidas, documentos de ingreso y justificantes de ingreso en las cuentas del Tesoro. Asimismo, deberán permitir el acceso a los registros informáticos de la entidad respecto de las operaciones realizadas en su condición de colaboradora.

6. Si dichas entidades incumplen las obligaciones establecidas en este reglamento y demás normas aplicables, las obligaciones de colaboración con la Hacienda pública o las normas tributarias en general, se podrá suspender temporalmente o revocar definitivamente la autorización otorgada a las entidades de crédito para actuar como colaboradoras en la recaudación, restringir temporal o definitivamente el ámbito territorial de su actuación o excluir de la prestación del servicio de colaboración a alguna de sus oficinas, sin perjuicio de la responsabilidad que en cada caso proceda.

Corresponderá acordar la suspensión o revocación al órgano que hubiera acordado la autorización.

En particular, el órgano de recaudación competente podrá hacer uso de las facultades a las que se refiere el párrafo anterior cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Presentación reiterada fuera de los plazos establecidos, de forma incompleta o con graves deficiencias, de la información que como entidad colaboradora debe aportar al órgano de recaudación competente.

b) Manipulación de los datos contenidos en la información que debe aportar al órgano de recaudación competente, en la que debe custodiar la entidad o en la que debe entregar a los obligados al pago.

c) Incumplimiento de las obligaciones de proporcionar o declarar cualquier tipo de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria.

d) Incumplimiento de las órdenes de embargo, así como la colaboración o consentimiento en el levantamiento de bienes embargados o sobre los que se haya constituido una medida cautelar o una garantía.

e) Obstrucción a la actuación de la Administración tributaria.

f) No realizar diariamente el ingreso de las cantidades recaudadas en las cuentas restringidas del órgano de recaudación competente o no efectuar o efectuar con retraso el ingreso de las cantidades recaudadas en la cuenta del Tesoro, cuando se haya ocasionado un grave perjuicio a la Hacienda pública o a un particular.

g) Inutilidad de la autorización, manifestada por el nulo o escaso volumen de los ingresos realizados a través de la entidad.

Artículo 18. *Ingresos a través de entidades colaboradoras en la recaudación.*

1. Los obligados al pago, tengan o no cuentas abiertas en las entidades colaboradoras, podrán ingresar en ellas las siguientes deudas:

a) Las que resulten de autoliquidaciones presentadas en los modelos reglamentariamente establecidos, así como de aquellas cuya presentación se realice por vía telemática.

b) Las notificadas a los obligados al pago como consecuencia de liquidaciones practicadas por la Administración, tanto en periodo voluntario como ejecutivo.

c) Cualesquiera otras, salvo que el Ministro de Economía y Hacienda haya establecido que el ingreso ha de realizarse con carácter obligatorio en las entidades de crédito que presten el servicio de caja.

2. Las entidades colaboradoras no podrán admitir los ingresos que deban realizarse obligatoriamente en las entidades de crédito que presten el servicio de caja.

Artículo 19. *Procedimiento de ingreso a través de entidades colaboradoras en la recaudación.*

1. Los ingresos se realizarán en cuentas restringidas abiertas en las entidades colaboradoras, cuya denominación y funcionamiento serán establecidos mediante orden ministerial.

2. Las entidades colaboradoras admitirán, en todo caso, el dinero de curso legal como medio de pago. Asimismo, podrán aceptar cualquier otro medio de pago habitual en el tráfico bancario, si bien la admisión de estos medios queda a discreción y riesgo de la entidad.

Cualquiera que fuera el medio de pago utilizado, en ningún caso correrán por cuenta de la Administración los gastos que pudieran generarse por la utilización de medios diferentes al dinero de curso legal. Como consecuencia de dichos gastos no podrán minorarse en ningún caso los importes ingresados.

3. Las entidades colaboradoras admitirán dichos ingresos los días que sean laborables para éstas durante el horario de caja, abonándolos seguidamente en la correspondiente cuenta restringida.

Cada Administración tributaria podrá limitar la prestación del servicio a un número de horas inferior, dentro del horario de caja.

4. La entidad colaboradora que deba admitir un ingreso para el Tesoro, tras realizar las oportunas comprobaciones respecto de la identificación del obligado al pago y del importe a

ingresar y siempre que las mismas resulten conformes, procederá a emitir el correspondiente justificante del pago, certificando de ese modo el concepto del ingreso, así como que éste se ha efectuado en la cuenta del Tesoro.

El contenido de los justificantes de pago se establecerá mediante orden ministerial.

5. Si el ingreso es consecuencia de una liquidación practicada por la Administración y notificada al obligado al pago, aquel se realizará en la entidad colaboradora mediante la presentación del documento de ingreso según modelo establecido por el Ministerio de Economía y Hacienda.

6. La entidad colaboradora deberá exigir la consignación del número de identificación fiscal en el documento correspondiente y comprobará la exactitud del indicado número mediante el examen del documento acreditativo, que deberá ser exhibido por quien presente el documento liquidatorio. No será necesaria dicha exigencia en relación con aquellas autoliquidaciones y documentos de ingreso respecto de los cuales el Ministerio de Economía y Hacienda haya establecido que deben presentarse en las entidades colaboradoras con una etiqueta adherida u otro medio de identificación en los que consten los datos de los obligados al pago.

7. La entidad colaboradora que deba admitir un ingreso para el Tesoro comprobará previamente a su abono en cuenta los siguientes datos:

a) La coincidencia exacta de la cuantía a ingresar con la cifra que figure como importe del ingreso en la autoliquidación o documento de ingreso.

b) Que los citados documentos lleven adheridas las etiquetas de identificación u otro medio de identificación o, en su caso, que en ellos se consignen el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio del obligado al pago, número de identificación fiscal, concepto y periodo a que corresponde el citado pago.

Si resultase conforme la comprobación señalada en los párrafos a) y b), la entidad colaboradora procederá a extender en el documento destinado a tal efecto de los que componen la autoliquidación o en el documento de ingreso validación, bien mecánica mediante máquina contable, bien manual mediante sello, de los siguientes conceptos: fecha del ingreso, total ingresado, concepto, clave de la entidad y de la oficina receptora, certificando de este modo el concepto del ingreso, así como que este se ha efectuado en la cuenta del Tesoro.

Cada Administración podrá establecer que la validación de los ingresos por las entidades colaboradoras se lleve a cabo mediante procedimientos distintos de los recogidos en el párrafo anterior, en particular, en aquellos casos en los que el ingreso se efectúe de forma no presencial.

En todo caso, los procedimientos de validación que se establezcan deberán garantizar la correcta identificación de la información asociada al ingreso que para cada medio de pago se determinen.

8. En los casos para los que se establezca que el obligado al pago puede presentar en las sucursales de las entidades colaboradoras, en sobre cerrado, el documento de ingreso o devolución, la autoliquidación y la documentación complementaria, se actuará de acuerdo con las normas siguientes:

a) Presentará en la entidad colaboradora el documento de ingreso o devolución en el que constarán los datos esenciales de la autoliquidación y la cantidad a ingresar o devolver que de ella resulte.

b) La entidad comprobará si el documento de ingreso o devolución está correctamente cumplimentado.

En caso de ingreso, lo certificará con las formalidades y requisitos previstos en el apartado anterior.

En caso de solicitud de devolución por transferencia, validará los documentos, certificando la existencia de la cuenta bancaria y la titularidad del obligado al pago. Dicha validación podrá ser mecánica, mediante máquina contable, o manual mediante sello y en ella deberá constar obligatoriamente clave de la entidad y de la oficina receptora, así como la fecha de presentación de la solicitud de devolución.

En ambos casos, la entidad colaboradora conservará en su poder el ejemplar a ella destinado y entregará al obligado al pago los que le correspondan.

c) El obligado unirá a su autoliquidación el ejemplar para la Administración del documento de ingreso o devolución y lo entregará en la propia entidad colaboradora para su remisión al órgano competente en sobre cerrado, en cuyo anverso constará su nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el concepto.

d) A petición del obligado al pago, la entidad colaboradora deberá estampar en la primera hoja de los ejemplares para la Administración y para el interesado de la correspondiente autoliquidación o declaración sello en el que consten los siguientes datos: fecha en la que se produce la presentación de la autoliquidación y claves de la entidad y de la oficina receptora.

9. Cuando, presentado un documento de ingreso por un obligado al pago, el importe validado por la entidad colaboradora resulte correcto pero esta realice un ingreso superior al procedente, se tramitará su devolución a la entidad colaboradora en los términos legalmente establecidos sin que a tales ingresos les resulte de aplicación lo previsto en el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

Subsección 4.ª Ingresos en las aduanas

Artículo 20. *Ingresos en las aduanas.*

1. Se recaudarán por las aduanas las deudas respecto de las que así esté establecido.

2. Con carácter general, los ingresos se realizarán a través de las entidades de crédito autorizadas para actuar como colaboradoras en la recaudación.

Estas entidades actuarán según el procedimiento descrito en el artículo 19.

3. No obstante, y siempre que lo autorice el órgano competente, podrán realizarse ingresos directamente en las cajas de las aduanas, en particular en los siguientes casos:

a) Cuando deban efectuarse ingresos por el despacho de expediciones conducidas por los viajeros que se produzcan fuera del horario de apertura de las entidades colaboradoras o cuando estas se encuentren en lugares distantes de las oficinas de la aduana.

b) Cuando se efectúen depósitos en metálico por importaciones temporales.

4. Diariamente o en el plazo que se establezca por el Ministro de Economía y Hacienda, las cantidades recaudadas en cada una de las cajas de las aduanas deberán ser ingresadas por estas en una cuenta, autorizada al efecto por el órgano competente, abierta en una entidad de crédito de la localidad respectiva, a nombre de «Dependencia/Administración de Aduanas de ...», en la que serán custodiados los fondos hasta su ingreso.

El Ministro de Economía y Hacienda dictará las normas que regulen el funcionamiento, control y seguimiento de estas cuentas.

5. En las cajas de las aduanas únicamente podrán efectuarse pagos por devoluciones de depósitos en efectivo por importaciones temporales.

Para la realización de estas devoluciones, se podrá autorizar un fondo cuya dotación, funcionamiento y control se regularán por el Ministro de Economía y Hacienda.

Subsección 5.ª Ingresos en cuentas restringidas abiertas en entidades de crédito y en cajas de órganos gestores

Artículo 21. *Ingresos en cuentas restringidas y en cajas de órganos gestores.*

1. Podrán realizarse los ingresos en cuentas restringidas de recaudación abiertas en entidades de crédito cuando, a propuesta del órgano gestor, se autorice, bien por la Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de recursos del sistema tributario estatal y aduanero, bien por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

Se autorizará dicho procedimiento cuando esté suficientemente justificada su necesidad por razones de mejor prestación del servicio, de custodia de fondos o similares. La autorización será individualizada y fijará las condiciones de utilización de dicha cuenta.

La cancelación de tales cuentas será acordada por los órganos competentes para su autorización cuando, por iniciativa del órgano gestor o propia, se compruebe que no subsisten las razones que motivaron su apertura o no se cumplen las condiciones impuestas para su uso.

2. El órgano de recaudación competente, a solicitud de los órganos gestores, podrá autorizar el ingreso en cajas situadas en las dependencias del órgano gestor cuando existan razones de economía, eficacia o mejor prestación del servicio a los usuarios.

En tal caso deberán aplicarse, como mínimo, las normas siguientes:

a) Deberá entregarse justificante de todo ingreso.

b) Deberá quedar constancia de cada ingreso.

c) Los fondos deberán ser ingresados en el Tesoro diariamente o en el plazo que establezca el órgano de recaudación, compatible con criterios de buena gestión.

Subsección 6.ª Especialidades del ingreso de deudas recaudadas por organismos autónomos

Artículo 22. *Ingresos en organismos autónomos.*

1. Los ingresos cuya gestión corresponda a los organismos autónomos podrán realizarse según se establezca en cada caso:

a) En las cuentas legalmente autorizadas abiertas a nombre del organismo en el Banco de España u otra entidad de crédito.

b) En las cajas del organismo.

c) En cuentas restringidas para la recaudación abiertas en entidades de crédito.

d) En entidades de crédito que presten el servicio de caja o sean autorizadas como colaboradoras en la recaudación.

e) Excepcionalmente, cuando los servicios deban prestarse en lugares alejados o en horarios distintos de los habituales o por otras razones de estricta necesidad, podrán admitirse ingresos a través de personas o entidades solventes habilitadas para tal fin.

2. Todos los ingresos realizados directamente en las cajas o en las cuentas del organismo legalmente autorizadas en el Banco de España u otra entidad de crédito serán registrados individual o colectivamente y comprobados con las facturas, recibos y demás justificantes de la venta, servicio u otra operación a que respondan.

Los fondos recaudados en las cajas deberán ser trasladados diariamente o en el plazo más breve posible a las cuentas del organismo, salvo en los casos en que deban realizarse por dichas cajas pagos habituales, sin perjuicio del registro de los ingresos y pagos por sus valores íntegros.

3. Los ingresos en cuentas restringidas deberán ser registrados en el organismo a través de sus propios documentos de gestión y comprobados periódicamente con los extractos u otros documentos bancarios.

Si esto no es posible por realizarse los ingresos sin actuación previa del organismo, la entidad de crédito en que está abierta la cuenta deberá enviarle periódicamente los justificantes de cada uno de los ingresos realizados para registro y comprobación. En ningún caso se realizará el registro de las operaciones a través de los extractos bancarios.

Con cargo a dichas cuentas restringidas no se podrán efectuar más pagos que los que tengan por objeto situar su saldo en la cuenta del organismo abierta en el Banco de España o, en su caso, en otra entidad de crédito.

4. Los ingresos a través de entidades de crédito que presten el servicio de caja o que sean autorizadas para actuar como colaboradoras en la recaudación se regirán por las normas establecidas en las subsecciones 2.ª y 3.ª de la sección 1.ª del capítulo II del título I, adaptadas a las peculiaridades de la gestión de los ingresos de cada organismo autónomo.

5. Los ingresos a través de personas o entidades ajenas a la Administración habilitadas para recibirlos deberán organizarse de forma que se garantice la integridad de los fondos recaudados por cuenta de la Hacienda pública, sin perjuicio de la prestación efectiva de los servicios y, en especial, de acuerdo con las normas siguientes:

a) Deberá entregarse justificante de cada ingreso.

b) Deberá quedar constancia de cada ingreso.

c) El organismo deberá verificar los ingresos con sus comprobantes.

d) Los fondos deberán ser depositados en cuentas controladas por el organismo autónomo diariamente o en el menor plazo que sea compatible con criterios de buena gestión.

Sección 2.ª Recaudación de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva

Artículo 23. *Modalidades de cobro.*

La recaudación de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva podrá realizarse, según se establezca en cada caso:

a) Por los órganos de recaudación que tengan a su cargo la gestión de los recursos.
b) A través de una o varias entidades de crédito con las que se acuerde la prestación del servicio.
c) Por cualquier otra modalidad que se establezca para el ingreso de los recursos de la Hacienda pública.

Artículo 24. *Anuncios de cobranza.*

1. La comunicación del periodo de pago se llevará a cabo de forma colectiva, y se publicarán los correspondientes edictos en el boletín oficial que corresponda y en las oficinas de los ayuntamientos afectados. Dichos edictos podrán divulgarse por los medios de comunicación que se consideren adecuados.
2. El anuncio de cobranza deberá contener, al menos:

a) El plazo de ingreso.
b) La modalidad de cobro utilizable de entre las enumeradas en el artículo 23.
c) Los lugares, días y horas de ingreso.
d) La advertencia de que, transcurrido el plazo de ingreso, las deudas serán exigidas por el procedimiento de apremio y se devengarán los correspondientes recargos del periodo ejecutivo, los intereses de demora y, en su caso, las costas que se produzcan.

3. El anuncio de cobranza podrá ser sustituido por notificaciones individuales.

Artículo 25. *Ingresos de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva.*

1. En caso de deudas cuyo cobro se realice por recibo, cuando el obligado al pago u otra persona se persone en el lugar de ingreso, y por cualquier circunstancia no estuviera disponible el recibo, se admitirá el pago y se expedirá el correspondiente justificante, siempre que el obligado al pago figure inscrito en las listas cobratorias.
2. Los obligados al pago podrán domiciliar el pago de las deudas a las que se refiere esta sección en cuentas abiertas en entidades de crédito.
Para ello, conforme a lo dispuesto en el artículo 38, dirigirán comunicación al órgano de recaudación correspondiente al menos dos meses antes del comienzo del periodo de cobro. En otro caso, la comunicación surtirá efecto a partir del periodo siguiente.
Las domiciliaciones tendrán validez por tiempo indefinido en tanto no sean anuladas por el interesado, rechazadas por la entidad de crédito o la Administración disponga expresamente su invalidez por razones justificadas. En este último caso, la Administración deberá notificar el acuerdo por el que se declare la invalidez al obligado al pago y a la entidad colaboradora.

Sección 3.ª Ingresos en el Tesoro de las cantidades obtenidas en la gestión recaudatoria

Artículo 26. *Disposiciones generales sobre ingresos en las cuentas del Tesoro.*

1. Las cantidades percibidas por los distintos órganos en el ejercicio de la función recaudatoria y por las personas o entidades a las que se refiere el apartado 2 serán ingresadas por estos en las cuentas del Tesoro, con sujeción a las disposiciones contenidas en esta sección.

2. Cuando las entidades que presten el servicio de caja, las colaboradoras en la recaudación y cualquier otra persona o entidad que recaude por cuenta de la Hacienda pública no efectúen los ingresos en las cuentas del Tesoro en los plazos establecidos, el órgano de recaudación competente exigirá el inmediato ingreso y practicará liquidación por intereses de demora que será notificada para su ingreso en el Tesoro.

3. Los retrasos en los ingresos y las demás anomalías en la prestación de los servicios serán comunicados al órgano de recaudación competente, para la adopción de las medidas que en su caso procedan.

Artículo 27. *Ingresos de la Caja de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.*

La suma total recaudada por la Caja de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera será ingresada en la cuenta del Tesoro público diariamente o en el plazo que establezca el Director General del Tesoro y Política Financiera que sea compatible con criterios de buena gestión.

Artículo 28. *Ingresos de las entidades que presten el servicio de caja.*

1. Las entidades de crédito que presten el servicio de caja en los órganos de recaudación ingresarán en la cuenta del Tesoro lo recaudado durante cada quincena dentro de los siete días hábiles siguientes al fin de cada una. Cada quincena comprenderá desde el fin de la anterior hasta el día 5 ó 20 siguiente o hasta el inmediato hábil posterior, si el 5 ó 20 son inhábiles.

A tales efectos, serán considerados días inhábiles los sábados.

Cualquiera que sea el número de días inhábiles el ingreso en la cuenta del Tesoro deberá producirse en el mismo mes en que finaliza la quincena correspondiente.

2. En los plazos, forma y soporte que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, las referidas entidades entregarán al órgano de recaudación competente la información necesaria para la gestión y seguimiento de los ingresos.

3. Las entidades de crédito que presten el servicio de caja a otros órganos de la Administración del Estado, comunidades autónomas o entidades locales se regirán, en esta materia, por las disposiciones específicas aplicables dictadas por dichos órganos y, en ausencia de estas, por lo dispuesto en este artículo.

Artículo 29. *Ingresos de las entidades colaboradoras.*

1. Las entidades colaboradoras centralizarán la operación de ingreso en el Tesoro de las cantidades recaudadas durante cada quincena y el envío al órgano de recaudación competente de la información a que se refiere el apartado 2. Cada quincena comprenderá desde el fin de la anterior hasta el día 5 ó 20 siguiente o hasta el inmediato hábil posterior, si el 5 ó el 20 son inhábiles.

El día 18 de cada mes o el inmediato hábil anterior, las entidades colaboradoras ingresarán en la cuenta del Tesoro el total de lo recaudado durante la quincena que finaliza el día 5 del referido mes.

El penúltimo día hábil de cada mes las entidades colaboradoras ingresarán en la cuenta del Tesoro el total de lo recaudado durante la quincena que finaliza el día 20 de dicho mes.

A efectos de lo previsto en el presente apartado se considerarán días inhábiles los sábados, los domingos, las festividades nacionales, autonómicas y locales correspondientes a la localidad en la que se encuentra situada la oficina central de la entidad de crédito designada por la Administración tributaria correspondiente para recibir los ingresos y, en todo caso, el Lunes de Pascua.

En el supuesto en que el sistema automatizado transeuropeo de transferencia urgente para la liquidación bruta en tiempo real permanezca cerrado el día de ingreso determinado de acuerdo con los párrafos anteriores, el ingreso se realizará el día hábil inmediatamente anterior.

2. Mediante orden ministerial podrán establecerse plazos de ingreso diferentes a los establecidos en el apartado anterior respecto de aquellas autoliquidaciones recaudadas cuya periodicidad sea mensual o trimestral y cuyo vencimiento genérico de pago sea posterior al día 20 del mes o inmediato hábil posterior.

3. En los plazos, forma y soporte que establezca el Ministro de Economía y Hacienda, las referidas entidades entregarán al órgano de recaudación competente la información necesaria para la gestión y seguimiento de los ingresos.

4. Las entidades colaboradoras de los órganos del Estado, comunidades autónomas o entidades locales se regirán, en esta materia, por las disposiciones específicas aplicables dictadas por dichos órganos y, en ausencia de estas, por lo dispuesto en este artículo.

Artículo 30. *Ingresos de las aduanas.*

El Ministro de Economía y Hacienda determinará el lugar, plazo, forma y demás condiciones en las que se realizará el ingreso en el Tesoro de los saldos de las cuentas a que se refiere el artículo 20, correspondientes a aquellas aduanas en las que el órgano competente hubiera autorizado la existencia de caja.

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

1. Las cantidades recaudadas a través de cuentas restringidas para la recaudación, sean de tasas, sean de cualquier otro ingreso de la Administración General del Estado y de sus organismos autónomos y cualesquiera otras cantidades recaudadas por personas o entidades por cuenta de la Hacienda pública no comprendidas en los artículos anteriores de esta sección, deberán transferirse a las cuentas oficiales en el Banco de España a nombre del Tesoro público o de los organismos autónomos correspondientes, en las fechas establecidas en sus normas reguladoras.

2. En defecto de dichas normas, los saldos existentes los días 5 y 20 de cada mes en las cuentas restringidas de recaudación se ingresarán los días 15 y último de cada mes, respectivamente.

Cuando el último día del mes coincida con día inhábil o no preste servicio el Banco de España, el ingreso se trasladará al inmediato anterior en que este preste servicio.

3. Igualmente, en defecto de normas reguladoras especiales, las cantidades recaudadas en cajas de los órganos gestores de la Administración General del Estado y de sus organismos autónomos, deberán ingresarse en las cuentas oficiales en el Banco de España no más tarde de fin del mes en que hayan sido recaudadas.

TÍTULO II

La deuda

CAPÍTULO I

Extinción de la deuda

Artículo 32. *Formas de extinción de la deuda.*

Las deudas podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación, deducción sobre transferencias, condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.

Sección 1.ª Pago

Subsección 1.ª Normas generales

Artículo 33. *Legitimación, lugar de pago y forma de pago.*

1. Puede efectuar el pago, en periodo voluntario o periodo ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago.

El tercero que pague la deuda no estará legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que corresponden al obligado al pago.

2. El pago de las deudas podrá realizarse en las cajas de los órganos competentes, en las entidades que, en su caso, presten el servicio de caja, en las entidades colaboradoras y demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago, directamente o por vía telemática, cuando así esté previsto en la normativa vigente.

3. Los pagos realizados a órganos no competentes para recibirlos o a personas no autorizadas para ello no liberarán al deudor de su obligación de pago, sin perjuicio de las responsabilidades de todo orden en que incurra el perceptor que admita indebidamente el pago.

4. El pago de las deudas podrá realizarse en efectivo, mediante efectos timbrados y en especie.

Artículo 34. *Medios y momento del pago en efectivo.*

1. El pago de las deudas y sanciones tributarias que deba realizarse en efectivo se podrá hacer siempre en dinero de curso legal.

Asimismo, se podrá realizar por alguno de los siguientes medios, con los requisitos y condiciones que para cada uno de ellos se establecen en este reglamento y siguiendo los procedimientos que se dispongan en cada caso:

a) Cheque.
b) Tarjeta de crédito y débito.
c) Transferencia bancaria.
d) Domiciliación bancaria.
e) Cualesquiera otros que se autoricen por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Será admisible el pago por los medios a los que se refieren los párrafos b), c) y d) en aquellos casos en los que así se establezca expresamente en una norma tributaria.

2. El pago en efectivo de las deudas no tributarias se efectuará por los medios que autorice su propia normativa. Si no se hubiera dispuesto regla especial, el pago deberá realizarse por los medios citados en el apartado 1, excepto los párrafos b), c) y d) que requerirán regulación expresa.

3. Se entiende pagada en efectivo una deuda cuando se ha realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, entidades colaboradoras, entidades que presten el servicio de caja o demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago.

4. Cuando el pago se realice a través de entidades de crédito u otras personas autorizadas, la entrega al deudor del justificante de ingreso liberará a este desde la fecha que se consigne en el justificante y por el importe que figure en él, quedando obligada la entidad de crédito o persona autorizada frente a la Hacienda pública desde ese momento y por dicho importe, salvo que pudiera probarse fehacientemente la inexactitud de la fecha o del importe que conste en la validación del justificante.

5. Las órdenes de pago dadas por el deudor a las entidades de crédito u otras personas autorizadas para recibir el pago no surtirán por sí solas efectos frente a la Hacienda pública, sin perjuicio de las acciones que correspondan al ordenante frente a la entidad o persona responsable del incumplimiento.

Artículo 35. *Pago mediante cheque.*

1. Los pagos que se realicen en las entidades de crédito que presten el servicio de caja podrán efectuarse mediante cheque que deberá reunir además de los requisitos exigidos por la legislación mercantil, los siguientes:

a) Ser nominativo a favor del Tesoro público y cruzado.
b) Estar conformado o certificado por la entidad librada, en fecha y forma.

La admisión de cheques que incumplan alguno de los requisitos anteriores quedará a riesgo de la entidad que los acepte, sin perjuicio de las acciones que correspondan a dicha entidad contra el obligado al pago.

No obstante, cuando un cheque válidamente conformado o certificado no pueda ser hecho efectivo en todo o en parte el pago le será exigido a la entidad que lo conformó o certificó.

La entrega del cheque en la entidad que, en su caso, preste el servicio de caja, liberará al deudor por el importe satisfecho siempre que se haga efectivo. El efecto liberatorio se entenderá producido desde la fecha en que el cheque haya sido entregado en dicha entidad. Esta validará el correspondiente justificante de ingreso en el que consignará la fecha de entrega y el importe del pago, quedando desde ese momento la entidad obligada ante la Hacienda pública por la cuantía efectivamente ingresada.

2. Los pagos que deban efectuarse en las cajas de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera podrán hacerse mediante cheque, que deberá reunir, además de los requisitos generales exigidos por la legislación mercantil, los siguientes:

a) Ser nominativo a favor del Tesoro público y cruzado al Banco de España.

b) Incluir el nombre y apellidos o razón social o denominación completa del librador que se expresará debajo de la firma con toda claridad.

La entrega del cheque liberará al obligado al pago por el importe satisfecho, cuando sea hecho efectivo. En tal caso, surtirá efectos desde la fecha en que haya tenido entrada en la caja correspondiente.

Artículo 36. *Pago mediante tarjeta de crédito y débito.*

1. Será admisible el pago mediante tarjetas de crédito y débito ante las entidades de crédito que, en su caso, presten el servicio de caja, siempre que la tarjeta a utilizar se encuentre incluida entre las que, a tal fin, sean admitidas en cada momento por dichas entidades.

2. El límite de los pagos a realizar vendrá determinado por el asignado por la entidad emisora individualmente a cada tarjeta y que, en ningún caso, podrá superar la cantidad que se establezca en la orden del Ministro de Economía y Hacienda correspondiente por cada documento de ingreso, no pudiendo simultanearse, para un mismo documento de ingreso, con cualquier otro de los medios de pago admitidos.

3. Los importes ingresados por los obligados al pago a través de tarjetas de crédito y débito no podrán ser minorados como consecuencia de descuentos en la utilización de tales tarjetas o por cualquier otro motivo.

4. La Administración establecerá, en su caso, las condiciones para utilizar este medio de pago por vía telemática.

Artículo 37. *Pago mediante transferencia bancaria.*

Se considerará efectuado el pago en la fecha en que haya tenido entrada el importe correspondiente en la entidad que, en su caso, preste el servicio de caja, quedando liberado desde ese momento el obligado al pago frente a la Hacienda pública por la cantidad ingresada.

La Administración establecerá, en su caso, las condiciones para utilizar este medio de pago por vía telemática.

Artículo 38. *Pago mediante domiciliación bancaria.*

1. La domiciliación bancaria deberá ajustarse a los siguientes requisitos:

a) Que el obligado al pago sea titular de la cuenta en que domicilie el pago y que dicha cuenta se encuentre abierta en una entidad de crédito.

En los términos y condiciones en que cada Administración lo establezca, el pago podrá domiciliarse en una cuenta que no sea de titularidad del obligado, siempre que el titular de dicha cuenta autorice la domiciliación.

b) Que el obligado al pago comunique su orden de domiciliación a los órganos de la Administración según los procedimientos que se establezcan en cada caso.

2. Los pagos se entenderán realizados en la fecha de cargo en cuenta de dichas domiciliaciones, considerándose justificante del ingreso el que a tal efecto expida la entidad de crédito donde se encuentre domiciliado el pago, que incorporará como mínimo los datos que se establezcan en la orden ministerial correspondiente.

3. En aquellos casos en los que el cargo en cuenta no se realice o se realice fuera de plazo por causa no imputable al obligado al pago, no se exigirán a este recargos, intereses de demora ni sanciones, sin perjuicio de los intereses de demora que, en su caso, corresponda liquidar y exigir a la entidad responsable por la demora en el ingreso.

4. La Administración establecerá, en su caso, las condiciones para utilizar este medio de pago por vía telemática.

5. En los términos y condiciones en que cada Administración lo establezca, cuando el pago se realice a través de terceros autorizados de acuerdo con lo que establece el artículo 92 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, estos deberán estar expresamente autorizados por la Administración para efectuar la domiciliación del pago en cuentas de su titularidad.

Artículo 39. *Pago mediante efectos timbrados.*

1. Tienen la condición de efectos timbrados:

a) El papel timbrado común.
b) El papel timbrado de pagos al Estado.
c) Los documentos timbrados especiales.
d) Los timbres móviles.
e) Los aprobados por orden del Ministro de Economía y Hacienda.

2. El empleo, forma, estampación, visado, inutilización, condiciones de canje y demás características de los efectos timbrados se regirán por las normas que regulan los tributos y demás recursos de naturaleza pública que admiten dicho medio de pago y por las de este reglamento.

3. La creación y modificación de efectos timbrados se hará por orden del Ministro de Economía y Hacienda, que se publicará en el «Boletín Oficial del Estado».

4. El grabado, estampación y elaboración, tanto de los propios efectos como de troqueles, matrices y demás elementos sustanciales para el empleo de aquellos se realizarán por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, salvo que el Ministro de Economía y Hacienda autorice su realización por otras entidades.

5. Cuando por modificación de las normas que regulan los tributos y demás recursos de naturaleza pública o sus tarifas sea precisa la utilización de nuevos efectos timbrados, se procederá a retirar los anteriores de la circulación de forma que se garantice su destrucción.

6. Los poseedores de efectos retirados de la circulación podrán obtener su canje por otros en vigor.

Igualmente podrá obtenerse el canje del papel timbrado común, papel timbrado de pagos al Estado y documentos timbrados especiales por errores en su redacción o por cualquier otra causa que los inutilice para su uso, siempre que no contengan firmas, rúbricas u otros indicios de haber surtido efecto.

Artículo 40. *Pago en especie.*

1. El obligado al pago que pretenda utilizar el pago en especie como medio para satisfacer deudas a la Administración deberá solicitarlo al órgano de recaudación que tenga atribuida la competencia en la correspondiente norma de organización específica. La solicitud contendrá necesariamente los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.

b) Identificación de la deuda indicando, al menos, su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario.

c) Lugar, fecha y firma del solicitante.

A la solicitud deberá acompañarse la valoración de los bienes y el informe sobre el interés de aceptar esta forma de pago, emitidos ambos por el órgano competente del Ministerio de Cultura o por el órgano competente determinado por la normativa que autorice el pago en especie. En defecto de los citados informes deberá acompañarse el justificante de haberlos solicitado.

Si la deuda tributaria a que se refiere la solicitud de pago en especie ha sido determinada mediante autoliquidación, deberá adjuntar el modelo oficial de esta, debidamente cumplimentado, salvo que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.

La solicitud de pago en especie presentada en periodo voluntario junto con los documentos a los que se refieren los párrafos anteriores impedirá el inicio del periodo ejecutivo, salvo que concurra la circunstancia a la que se refiere el párrafo segundo del artículo 161.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pero no el devengo del interés de demora que corresponda.

La solicitud en periodo ejecutivo podrá presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados o sobre los que se hubiese constituido garantía de cualquier naturaleza y no tendrá efectos suspensivos. No obstante, el órgano de recaudación podrá suspender motivadamente las actuaciones de enajenación de los citados bienes hasta que sea dictado el acuerdo que ponga fin al procedimiento de pago en especie por el órgano competente.

2. Procederá la inadmisión de la solicitud en los siguientes casos:

a) Cuando a la misma no se acompañe la documentación acreditativa de la inscripción de los bienes en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o de su inclusión en el Inventario General y se considere que el bien ofrecido, por su propia naturaleza, no comporta las características más básicas para poder formar parte del Patrimonio Histórico Español, calificándose la solicitud en estos casos como manifiestamente carente de fundamento.

b) Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y esta última no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de pago en especie.

c) Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de inspección que hubiera quedado suspendido de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.3.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que la solicitud de pago en especie se refiera a conceptos y periodos respecto de los que se haya remitido conocimiento a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.

En aquellos supuestos en los que la concurrencia de las circunstancias previstas en este párrafo c) se ponga de manifiesto una vez iniciada la tramitación de la solicitud de pago en especie, esta última quedará sin efecto de forma automática, debiendo comunicarse al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional la presentación de dicha solicitud.

d) La presentación de solicitudes de pago en especie reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa implicará su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

Se considerará, en todo caso, realizada la solicitud con la finalidad de dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria cuando se ofrezcan los mismos bienes que hayan sido ofrecidos en solicitudes anteriores.

La inadmisión deberá ser motivada y determinará que la solicitud se tenga por no presentada a todos los efectos, y frente al acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de recurso o reclamación económico-administrativa.

En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de inadmisión deberá adoptarse por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

3. Cuando la solicitud no reúna los requisitos o no se acompañen los documentos que se señalan en el apartado 1 de este artículo, el órgano competente para la tramitación requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento subsane el defecto o aporte los documentos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

No procederá la subsanación si no se acompaña a la solicitud la autoliquidación que no obre en poder de la Administración. En este caso, procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el apartado anterior.

Si la solicitud de pago en especie se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en periodo voluntario y aquel no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se hayan subsanado los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de pago en especie.

4. La resolución deberá notificarse en el plazo de seis meses. Transcurrido el plazo sin que se haya notificado la resolución, los interesados podrán considerar desestimada la solicitud a efectos de interponer frente a la denegación presunta el correspondiente recurso o esperar la resolución expresa.

El órgano competente acordará de forma motivada la aceptación o no de los bienes en pago de la deuda.

En el ámbito de competencias del Estado, la resolución deberá ser adoptada por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

5. De dicho acuerdo de aceptación o de denegación, así como del acuerdo de inadmisión, se remitirá copia al departamento ministerial competente en materia de cultura, o al que corresponda en función del tipo del bien, y a la Dirección General del Patrimonio del Estado.

6. Si se dictase acuerdo de aceptación, su eficacia quedará condicionada a la entrega o puesta a disposición de los bienes ofrecidos. De producirse esta en la forma establecida en el acuerdo de aceptación y en el plazo establecido en este reglamento, los efectos extintivos de la deuda se entenderán producidos desde la fecha de la solicitud.

En caso de aceptación del pago en especie, la deuda devengará interés de demora desde la finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta que los bienes hayan sido entregados o puestos a disposición de la Administración con conocimiento de esta, pudiendo afectarse en el acuerdo de aceptación el bien dado en pago a la cancelación de dichos intereses de demora, de ser suficiente el valor del citado bien.

7. Si la resolución dictada fuese denegatoria, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 161.2 de esa ley.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de no haberse iniciado con anterioridad.

8. La entrega o puesta a disposición de la Administración de los bienes deberá ser efectuada en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del acuerdo de aceptación de pago en especie, salvo que dicha entrega o puesta a disposición se hubiese realizado en un momento anterior. Del documento justificativo de la recepción en conformidad se remitirá copia al órgano de recaudación.

De no producirse la entrega o puesta a disposición de los bienes en los términos del párrafo anterior, quedará sin efecto el acuerdo de aceptación, con las consecuencias siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso y este ya hubiese transcurrido, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la entrega o puesta a disposición, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

Se procederá a la liquidación los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin del plazo para entregar o poner a disposición los bienes, sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá continuarse el procedimiento de apremio.

9. En lo no previsto en este artículo, los efectos de esta forma de pago serán los establecidos en la legislación civil para la dación en pago.

Artículo 41. *Justificantes y certificaciones del pago.*

1. Quien realice el pago de una deuda conforme a lo dispuesto en este reglamento tendrá derecho a que se le entregue un justificante del pago.

2. Los justificantes del pago en efectivo serán, según los casos:

a) Los recibos.

b) Las cartas de pago suscritas o validadas por órganos competentes o por entidades autorizadas para recibir el pago.

c) Las certificaciones acreditativas del ingreso efectuado.

d) Cualquier otro documento al que se otorgue expresamente el carácter de justificante de pago por el Ministerio de Economía y Hacienda y, en particular, los determinados por la normativa reguladora de los ingresos por vía telemática.

3. Los justificantes de pago en efectivo deberán indicar, al menos, las siguientes circunstancias:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del deudor.

b) Concepto, importe de la deuda y periodo a que se refiere.

c) Fecha de pago.

d) Órgano, persona o entidad que lo expide.

4. Cuando los justificantes de pago se extiendan por medios mecánicos, las circunstancias del apartado anterior podrán expresarse en clave o abreviatura suficientemente identificadoras, en su conjunto, del deudor y de la deuda satisfecha a que se refieran.

5. Cuando se empleen efectos timbrados, los justificantes de pago serán los propios efectos debidamente inutilizados.

6. Cuando se efectúe el pago en especie, se considerará justificante de pago la certificación emitida por el órgano competente en la que conste haberse realizado la entrega o puesta a disposición de los bienes.

7. El deudor podrá solicitar de la Administración certificación acreditativa del pago efectuado quedando esta obligada a expedirla.

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

1. En los supuestos previstos en el artículo 62.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, una vez determinado por el órgano competente qué tributo es el procedente, se actuará como se indica a continuación:

a) Si el tributo procedente fuese el liquidado en primer lugar, se anulará la segunda liquidación efectuada, procediendo la devolución de las cantidades que, en su caso, se hubiesen ingresado respecto de esta última.

b) Si el tributo procedente fuese el liquidado en segundo lugar, se procederá según los casos:

1.º Cuando la liquidación practicada en segundo lugar sea firme por no haber sido recurrida en plazo, procederá la extinción de la deuda en la parte concurrente con la devolución de ingresos que se reconozca en relación con la liquidación efectuada en primer lugar que resulta improcedente, una vez que dicho acuerdo de devolución sea firme. En este caso, la Administración competente en relación con el tributo procedente declarará dicha extinción en los términos del apartado 2.

No obstante, la extinción no se producirá en los siguientes casos:

Cuando, en el caso de que se haya declarado improcedente un tributo objeto de repercusión, el obligado al pago que soportó la repercusión del tributo indebidamente repercutido tenga derecho a la deducción total del importe soportado indebidamente.

Cuando, en el caso de que se haya declarado improcedente un tributo objeto de repercusión, el sujeto pasivo del tributo repercutido haya procedido a la rectificación de las cuotas repercutidas correspondientes a la operación, de acuerdo con la normativa propia de ese tributo.

2.º Cuando la liquidación practicada en segundo lugar haya sido recurrida, se esperará a que la resolución sea firme en todas las instancias. Adquirida dicha firmeza, se procederá según se indica a continuación en función del caso de que se trate:

En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare improcedente el tributo liquidado, se considerará procedente la tributación inicial, debiendo efectuarse la devolución de las cantidades que pudiesen derivarse de los ingresos efectuados en relación con la liquidación anulada por la citada resolución administrativa o judicial.

En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare la procedencia del tributo pero anule la liquidación, se girará una nueva y, una vez firme esta, se procederá conforme a lo previsto en el párrafo 1.º anterior y se declarará la extinción de la deuda. Cuando no sea posible practicar nueva liquidación por tal concepto, se procederá a devolver las cantidades que pudiesen derivarse de los ingresos efectuados en relación con la liquidación anulada.

En el caso de que la resolución administrativa o judicial declare procedente la tributación y la liquidación correspondiente, procederá la extinción de la deuda en la forma y con los requisitos previstos en el párrafo 1.º anterior.

2. La Administración que hubiera liquidado el tributo improcedente deberá transferir a la Administración que hubiera liquidado el tributo procedente la cuantía necesaria para declarar la extinción de la deuda derivada de la liquidación procedente. Una vez recibida la transferencia, se procederá a declarar la extinción de la deuda.

3. La extinción regulada en el apartado anterior no impedirá la regularización de la situación tributaria del obligado que repercutió el tributo que, en su caso, corresponda.

Artículo 43. *Consignación.*

1. Los obligados al pago podrán consignar en efectivo el importe de la cantidad debida y de las costas en la Caja General de Depósitos u órgano equivalente de las restantes Administraciones públicas o en alguna de sus sucursales, en los siguientes casos:

a) Cuando se interpongan las reclamaciones o recursos procedentes.

b) Cuando la caja del órgano competente, entidades colaboradoras, entidades que presten el servicio de caja o demás personas o entidades autorizadas para recibir el pago no lo hayan admitido, debiendo hacerlo, o no puedan admitirlo por causa de fuerza mayor.

2. En el caso del apartado 1.a), la consignación suspenderá la ejecución del acto impugnado desde la fecha en que haya sido efectuada, cuando se realice de acuerdo con las normas que regulan los recursos y reclamaciones.

En el caso del apartado 1.b), tendrá los efectos liberatorios del pago desde la fecha en que haya sido efectuada y por el importe que haya sido objeto de consignación y siempre que se comunique al órgano de recaudación.

Subsección 2.ª Aplazamiento y fraccionamiento

Artículo 44. *Aplazamiento y fraccionamiento del pago.*

1. La Administración podrá a solicitud del obligado aplazar o fraccionar el pago de las deudas en los términos previstos en los artículos 65 y 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Serán aplazables o fraccionables todas las deudas tributarias y demás de naturaleza pública cuya titularidad corresponda a la Hacienda pública, salvo las excepciones previstas en las leyes.

3. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago de la deuda aduanera serán tramitadas y resueltas de acuerdo con lo establecido en su normativa específica. Para aquellas solicitudes cuya tramitación, de conformidad con la normativa de organización específica, corresponda a los órganos de recaudación, este reglamento será aplicable de forma supletoria.

Artículo 45. *Competencia en materia de aplazamientos y fraccionamientos.*

1. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas cuya recaudación se lleve a cabo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria serán tramitadas y resueltas por esta.

2. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento formuladas en el periodo voluntario de pago de las deudas y sanciones del sistema tributario estatal o aduanero cuya gestión en dicho periodo esté encomendada a un órgano de la Administración General del Estado u organismo autónomo, serán tramitadas y resueltas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo que, de forma expresa y específica, las normas reguladoras de esos recursos reserven a los citados órganos la gestión del aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario.

3. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de los demás recursos de naturaleza pública serán tramitadas y resueltas por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera o por las Delegaciones de Economía y Hacienda, salvo que la gestión de dichos recursos esté atribuida a otros órganos de la Administración General del Estado, organismos autónomos u otra entidad de derecho público; en tal caso, serán tramitadas y resueltas por estos órganos o entidades.

Artículo 46. *Solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento.*

1. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se dirigirán al órgano competente para su tramitación dentro de los plazos siguientes:

a) Deudas que se encuentren en periodo voluntario de ingreso o de presentación de las correspondientes autoliquidaciones: dentro del plazo fijado para el ingreso en el artículo 62.1, 2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o en la normativa específica. A estos efectos, en el caso de deudas resultantes de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo, sólo se entenderá que la solicitud se presenta en periodo voluntario cuando la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se presente junto con la autoliquidación extemporánea.

b) Deudas que se encuentren en periodo ejecutivo: en cualquier momento anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes.

2. La solicitud de aplazamiento o fraccionamiento contendrá necesariamente los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.

b) Identificación de la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, indicando al menos su importe, concepto y fecha de finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario.

c) Causas que motivan la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

d) Plazos y demás condiciones del aplazamiento o fraccionamiento que se solicita.

e) Garantía que se ofrece, conforme a lo dispuesto en el artículo 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

f) Orden de domiciliación bancaria, indicando el número de código cuenta cliente y los datos identificativos de la entidad de crédito que deba efectuar el cargo en cuenta, cuando la Administración competente para resolver haya establecido esta forma de pago como obligatoria en estos supuestos.

g) Lugar, fecha y firma del solicitante.

h) Indicación de que la deuda respecto de la que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento no tiene el carácter de crédito contra la masa en el supuesto que el solicitante se encuentre en proceso concursal.

3. A la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se deberá acompañar:

a) Compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de certificado de seguro de caución, o la documentación que se detalla en los apartados 4 y 5, según el tipo de garantía que se ofrezca.

b) En su caso, los documentos que acrediten la representación y el lugar señalado a efectos de notificación.

c) Los demás documentos o justificantes que estime oportunos. En particular, deberá justificarse la existencia de dificultades económico-financieras que le impidan de forma transitoria efectuar el pago en el plazo establecido.

d) Si la deuda tributaria cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, el modelo oficial de esta, debidamente cumplimentado, salvo que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.

e) En su caso, solicitud de compensación durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento con los créditos que puedan reconocerse a su favor durante el mismo periodo de tiempo sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 52.2, segundo párrafo.

f) En el caso de concurso del obligado tributario, se deberá aportar declaración y otros documentos acreditativos de que las deudas tributarias no tienen la consideración de créditos contra la masa del correspondiente concurso.

4. Cuando se solicite la admisión de garantía que no consista en aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, se aportará, junto a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y a los documentos a que se refiere el apartado 3.b), c) y d), la siguiente documentación:

a) Declaración responsable y justificación documental de la imposibilidad de obtener dicho aval o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.

b) Valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes. Cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro.

c) Balance y cuenta de resultados del último ejercicio cerrado e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.

5. Cuando se solicite la dispensa total o parcial de garantía, se aportará junto a la solicitud, además de los documentos a que se refiere el apartado 3.b), c) y d), la siguiente documentación:

a) Declaración responsable y justificación documental manifestando carecer de bienes o no poseer otros que los ofrecidos en garantía.

b) Justificación documental de la imposibilidad de obtener aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en la que consten las gestiones efectuadas para su obtención.

c) Balance y cuenta de resultados de los tres últimos años e informe de auditoría, si existe, en caso de empresarios o profesionales obligados por ley a llevar contabilidad.

d) Plan de viabilidad y cualquier otra información que justifique la posibilidad de cumplir el aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

6. Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañan los documentos citados en los apartados anteriores, el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento requerirá al solicitante para que, en un plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane el defecto o aporte los documentos con indicación de que, de no atender el requerimiento en el plazo señalado, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

No procederá la subsanación si no se acompaña a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento la autoliquidación que no obre en poder de la Administración. En este caso, procederá la inadmisión conforme a lo previsto en el artículo 47.

Si la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en periodo voluntario y aquel no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

Podrá acordarse la denegación cuando la garantía aportada por el solicitante hubiese sido rechazada anteriormente por la Administración tributaria por falta de suficiencia jurídica o económica o por falta de idoneidad.

7. Cuando se considere oportuno a efectos de dictar resolución, se podrá requerir al solicitante la información y documentación que considere necesaria para resolver la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y, en particular, la referente a la titularidad, descripción, estado, cargas y utilización de los bienes ofrecidos en garantía.

8. **(Anulado)**

Artículo 47. *Inadmisión de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento.*

1. Serán inadmitidas las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento en los siguientes casos:

a) Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y esta última no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

b) Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de inspección que hubiera quedado suspendido de acuerdo con lo previsto en el artículo 150.3.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se refiera a conceptos y periodos afectados por la causa de suspensión respecto de los que se haya remitido conocimiento a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal.

2. La presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa implicará su inadmisión cuando no contengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

3. La inadmisión implicará que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se tenga por no presentada a todos los efectos.

4. Contra el acuerdo de inadmisión cabrá la interposición de recurso o reclamación económica-administrativa.

Artículo 48. *Garantías en aplazamientos y fraccionamientos.*

1. Cuando el solicitante sea una Administración pública no se exigirá garantía.

2. La garantía cubrirá el importe de la deuda en periodo voluntario, de los intereses de demora que genere el aplazamiento y un 25 por ciento de la suma de ambas partidas.

Cuando la deuda se encuentre en periodo ejecutivo, la garantía deberá cubrir el importe aplazado, incluyendo el recargo del periodo ejecutivo correspondiente, los intereses de demora que genere el aplazamiento, más un 5 por ciento de la suma de ambas partidas.

3. En caso de solicitud de fraccionamiento, podrá constituirse una única garantía para la totalidad de las fracciones que puedan acordarse o bien garantías parciales e independientes para una o varias fracciones.

En todo caso, la garantía deberá cubrir el importe de las fracciones a que se refiera, incluyendo, para las deudas que se encuentren en periodo voluntario, el importe que por principal e intereses de demora se incorpore a las fracciones más el 25 por ciento de la suma de ambas partidas; y para las deudas que se encuentren en periodo ejecutivo, el importe fraccionado, incluyendo el recargo del periodo ejecutivo correspondiente, los intereses de demora que genere el fraccionamiento, más un 5 por ciento de la suma de ambas partidas.

4. La suficiencia económica y jurídica de las garantías será apreciada por el órgano competente para la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento.

Cuando dicha apreciación presente especial complejidad, se podrá solicitar informe de otros servicios técnicos de la Administración o contratar servicios externos. Asimismo, el órgano competente para tramitar el aplazamiento o fraccionamiento podrá solicitar informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente sobre la suficiencia jurídica de la garantía ofrecida.

Si la valoración del bien ofrecido en garantía resultara insuficiente para garantizar el aplazamiento o fraccionamiento en los términos previstos en este reglamento, deducidas las cargas en su caso existentes y no se tratase de un supuesto de los regulados en el artículo 50, se requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento aporte garantías complementarias o bien acredite la imposibilidad de aportarlas, conforme a lo dispuesto en el artículo 46.4 y 5.

Si el requerimiento no es atendido o, siéndolo, no se entiende complementada la garantía o suficientemente justificada la imposibilidad de complementarla, procederá la denegación de la solicitud.

5. La vigencia de la garantía constituida mediante aval o certificado de seguro de caución deberá exceder al menos en seis meses al vencimiento del plazo o plazos garantizados.

6. La garantía deberá formalizarse en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización.

7. Transcurrido el plazo de dos meses sin haberse formalizado las garantías, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente de aquel en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

Se procederá a la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de fin del plazo para la formalización de las garantías sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá continuar el procedimiento de apremio.

8. La aceptación de la garantía será competencia del órgano que deba resolver el aplazamiento o fraccionamiento solicitado. Dicha aceptación se efectuará mediante documento administrativo que, en su caso, será remitido a los registros públicos correspondientes para que su contenido se haga constar en estos.

9. Las garantías serán liberadas de inmediato una vez realizado el pago total de la deuda garantizada, incluidos, en su caso, los recargos, los intereses de demora y las costas. Si se trata de garantías parciales e independientes, estas deberán ser liberadas de forma independiente cuando se satisfagan los plazos garantizados por cada una de ellas.

10. El reembolso del coste de las garantías aportadas para aplazar o fraccionar el pago de una deuda o sanción tributaria, cuando dicha deuda o sanción sean declaradas improcedentes por sentencia o resolución administrativa firme regulado en el artículo 33 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se tramitará y resolverá de acuerdo con lo establecido para el reembolso de los costes de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto impugnado.

Además de los costes de las garantías previstos en el párrafo anterior, se reembolsarán los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías a que se refiere el artículo 82.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

11. En los supuestos de estimación parcial de un recurso o reclamación cuya resolución no pueda ser ejecutada de conformidad con la normativa reguladora de los recursos y reclamaciones, el obligado al pago tendrá derecho, si así lo solicita, a la reducción proporcional de la garantía aportada para aplazar o fraccionar una deuda.

A estos efectos, el órgano competente practicará en el plazo de 15 días desde la presentación de la solicitud del interesado una cuantificación de la deuda que, en su caso, hubiera resultado de la ejecución de la resolución del correspondiente recurso o reclamación, la cual servirá para determinar el importe de la reducción procedente y, en consecuencia, de la garantía que debe quedar subsistente.

No obstante, la garantía anterior seguirá afecta al pago del importe de la deuda subsistente, manteniendo su vigencia hasta la formalización de la nueva garantía que cubra el importe de la deuda subsistente.

Serán órganos competentes para proceder a la sustitución de la garantía los órganos que acordaron el aplazamiento o fraccionamiento.

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

1. Cuando la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda, el obligado al pago podrá solicitar que la Administración adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias si tiene solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o cuando sea titular de bienes o derechos que sean susceptibles de embargo preventivo. Cuando dichos bienes o derechos sean susceptibles de inscripción en un registro público, la concesión estará supeditada a la inscripción previa en el correspondiente registro.

En el propio acuerdo en el que se resuelva el aplazamiento o fraccionamiento, la Administración tributaria accederá o denegará dicha solicitud atendiendo, entre otras circunstancias, a la situación económico-financiera del deudor o a la naturaleza del bien o derecho sobre el que se debiera adoptar la medida cautelar. En todo caso, la decisión deberá ser motivada.

Se denegará la solicitud cuando sea posible realizar el embargo de dichos bienes o derechos con arreglo a lo dispuesto en los artículos 75 a 93.

Los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias serán a cargo del deudor. A dichos costes se aplicará lo dispuesto en los artículos 113 a 115.

En caso de incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento resultará aplicable lo dispuesto con carácter general para los supuestos de falta de pago regulados en esta subsección. Con carácter previo a la ejecución de la garantía, la medida cautelar adoptada deberá ser convertida en definitiva en el procedimiento de apremio.

2. Cuando se presente una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario y concurran las circunstancias previstas en el artículo 81.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrán adoptarse las medidas cautelares reguladas en dicho precepto para asegurar el cobro de la deuda, sin perjuicio de la resolución que pueda recaer en relación con la solicitud realizada y en tanto esta se tramita.

Artículo 50. *Dispensa de garantías en aplazamientos y fraccionamientos.*

1. Cuando se solicite un aplazamiento o fraccionamiento con dispensa total o parcial de garantías de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el órgano competente investigará la existencia de bienes o derechos susceptibles de ser aportados en garantía del aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

Comprobada la existencia de dichos bienes y derechos, se efectuará requerimiento al solicitante para que complemente su solicitud con la aportación de aquellos como garantía en los términos previstos en el artículo 48.4 de este reglamento y con las consecuencias allí establecidas para el caso de inatención o de atención insuficiente a dicho requerimiento.

2. Concedido el aplazamiento o fraccionamiento con dispensa total o parcial de garantías, el solicitante quedará obligado durante el periodo a que aquel se extienda a comunicar al órgano competente para la recaudación de las deudas aplazadas o fraccionadas cualquier variación económica o patrimonial que permita garantizar la deuda. En tal caso, se le concederá el plazo previsto en el artículo 48.6 para constituir la garantía.

Cuando la Administración conozca de oficio la modificación de dichas circunstancias, se procederá a su notificación al interesado concediendo un plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación para que alegue lo que estime conveniente. Transcurrido el plazo de alegaciones, la Administración requerirá, en su caso, al interesado para la formalización de la garantía o para la modificación de la garantía preexistente, indicándole los bienes sobre los que debe constituirse esta y el plazo para su formalización, en los términos del artículo 48.

En particular, si durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento se repartiesen beneficios, con anterioridad al reparto deberá constituirse la correspondiente garantía para el pago de las obligaciones pendientes con la Hacienda pública.

El incumplimiento de la obligación de constituir garantía prevista en este apartado tendrá las mismas consecuencias que las reguladas en este reglamento para la falta de formalización de garantías.

3. En los supuestos de fraccionamientos, en los que se hubiera solicitado su concesión con dispensa parcial de garantías, de accederse a la solicitud, dicha garantía parcial quedará afecta a la totalidad de las fracciones incorporadas al acuerdo, y será de aplicación, en caso de incumplimiento de pago, lo dispuesto en el artículo 54.2.

Artículo 51. *Tramitación de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos.*

1. El órgano competente para la tramitación examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la suficiencia e idoneidad de las garantías, o, en caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla.

Realizados los trámites anteriores, se formulará propuesta de resolución que será remitida al órgano competente para su resolución.

2. Durante la tramitación de la solicitud el deudor deberá efectuar el pago del plazo, fracción o fracciones propuestos en aquella.

El órgano competente para la tramitación de la solicitud, si estima que la resolución pudiera verse demorada como consecuencia de la complejidad del expediente, valorará el establecimiento de un calendario provisional de pagos hasta que la resolución se produzca. Dicho calendario podrá incorporar plazos distintos de los propuestos por el solicitante y lo sustituirá a todos los efectos.

En caso de incumplimiento de cualquiera de dichos pagos, ya sean los propuestos por el interesado o los fijados por la Administración en el correspondiente calendario, se podrá denegar la solicitud por concurrir dificultades económico-financieras de carácter estructural.

De la oportunidad y conveniencia de la fijación de dicho calendario deberá quedar justificación en el expediente.

3. Si en cualquier momento durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento el interesado efectúa el ingreso de la deuda, la Administración liquidará intereses de demora por el periodo transcurrido desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso.

En el supuesto de fijación de un calendario provisional por la Administración o de propuesta por el interesado de plazos o fracciones, cada uno de los pagos realizados en virtud de cualquiera de los dos calendarios se imputará a la cancelación del principal de la deuda a que se refiere la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento. Si el aplazamiento o fraccionamiento resulta finalmente concedido, se liquidarán los intereses devengados sobre cada uno los pagos efectuados en virtud de dicho calendario o propuesta desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del pago respectivo, notificándose dicha liquidación al interesado junto con el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, otorgándose los plazos de ingreso señalados en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 52. *Resolución de solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos.*

1. Las resoluciones que concedan aplazamientos o fraccionamientos de pago especificarán el número de código cuenta cliente, en su caso, y los datos identificativos de la entidad de crédito que haya de efectuar el cargo en cuenta conforme al artículo 46.2.f), los plazos de pago y demás condiciones del acuerdo. La resolución podrá señalar plazos y condiciones distintos de los solicitados.

En todo caso, el vencimiento de los plazos deberá coincidir con los días 5 ó 20 del mes. Cuando el acuerdo incluya varias deudas, se señalarán de forma independiente los plazos y cuantías que afecten a cada una.

2. En la resolución podrán establecerse las condiciones que se estimen oportunas para asegurar el pago efectivo en el plazo más breve posible y para garantizar la preferencia de la deuda aplazada o fraccionada, así como el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del solicitante.

En particular, podrán establecerse condiciones por las que se afecten al cumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento los pagos que la Hacienda pública deba realizar al obligado durante la vigencia del acuerdo, en cuantía que no perjudique a la viabilidad económica o continuidad de la actividad. A tal efecto, se entenderá, en los supuestos de concesión de aplazamientos o fraccionamientos concedidos con dispensa total o parcial de garantías, que desde el momento de la resolución se formula la oportuna solicitud de compensación para que surta sus efectos en cuanto concurran créditos y débitos, aun cuando ello pueda suponer vencimientos anticipados de los plazos y sin perjuicio de los nuevos cálculos de intereses de demora que resulten procedentes.

De igual forma, podrá exigirse y condicionarse el mantenimiento y eficacia del acuerdo de concesión del aplazamiento o fraccionamiento a que el solicitante se encuentre al corriente de sus obligaciones tributarias durante la vigencia del acuerdo.

Cuando la resolución de fraccionamiento incluyese deudas que se encontrasen en periodo voluntario y deudas que se encontrasen en periodo ejecutivo de ingreso en el momento de presentarse la solicitud, el acuerdo de concesión no podrá acumular en la misma fracción deudas que se encontrasen en distinto periodo de ingreso. En todo caso, habrán de satisfacerse en primer lugar aquellas fracciones que incluyan las deudas que se encontrasen en periodo ejecutivo de ingreso en el momento de efectuarse la solicitud.

3. Si la resolución concediese el aplazamiento o fraccionamiento, se notificará al solicitante advirtiéndole de los efectos que se producirán de no constituirse la garantía en el plazo legalmente establecido y en caso de falta de pago conforme a los artículos 48 y 54. Dicha notificación incorporará el cálculo de los intereses de demora asociados a cada uno de los plazos de ingreso concedidos según lo dispuesto en el artículo siguiente.

Si una vez concedido un aplazamiento o fraccionamiento el deudor solicitase una modificación en sus condiciones, la petición no tendrá, en ningún caso, efectos suspensivos. La tramitación y resolución de estas solicitudes se regirá por las mismas normas que las establecidas para las peticiones de aplazamiento o fraccionamiento con carácter general.

4. Si la resolución dictada fuese denegatoria, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 161.2 de esa ley.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de no haberse iniciado con anterioridad.

5. Contra la denegación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento sólo cabrá la presentación del correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa en los términos y con los efectos establecidos en la normativa aplicable.

6. La resolución deberá notificarse en el plazo de seis meses.

Transcurrido dicho plazo sin que se haya notificado la resolución, se podrá entender desestimada la solicitud a los efectos de interponer el recurso correspondiente o esperar la resolución expresa.

Artículo 53. *Cálculo de intereses en aplazamientos y fraccionamientos.*

1. En caso de concesión del aplazamiento se calcularán intereses de demora sobre la deuda aplazada, por el tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y la fecha del vencimiento del plazo concedido. Si el aplazamiento ha sido solicitado en periodo ejecutivo, la base para el cálculo de intereses no incluirá el recargo del periodo ejecutivo. Los intereses devengados se deberán ingresar junto con la deuda aplazada.

2. En caso de concesión del fraccionamiento, se calcularán intereses de demora por cada fracción de deuda.

Si el fraccionamiento ha sido solicitado en periodo ejecutivo, la base para el cálculo de intereses no incluirá el recargo del periodo ejecutivo.

Por cada fracción de deuda se computarán los intereses devengados desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido. Los intereses devengados por cada fracción deberán pagarse junto con dicha fracción en el plazo correspondiente.

3. En caso de denegación del aplazamiento o fraccionamiento de deudas:

a) Si fue solicitado en periodo voluntario, se liquidarán intereses de demora de conformidad con el artículo 52.4.

b) Si fue solicitado en periodo ejecutivo, se liquidarán intereses una vez realizado el pago, de conformidad con el artículo 72.

Artículo 54. *Actuaciones en caso de falta de pago en aplazamientos y fraccionamientos.*

1. En los aplazamientos, si llegado el vencimiento del plazo concedido no se efectuara el pago, se producirán los siguientes efectos:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente del vencimiento del plazo incumplido, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio. Se exigirá el ingreso del principal de la deuda, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo, deberá continuar el procedimiento de apremio.

c) En los supuestos recogidos en los párrafos a) y b), transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que el

ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá según dispone su artículo 168.

2. En los fraccionamientos concedidos con dispensa total de garantías o con garantía o garantías constituidas sobre el conjunto de las fracciones, si llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud:

1.º Para la totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento que se encontrasen en periodo ejecutivo en el momento de presentarse la solicitud deberá continuarse el procedimiento de apremio.

2.º Para la totalidad de las deudas incluidas en el acuerdo de fraccionamiento que se encontrasen en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud, se iniciará el periodo ejecutivo al día siguiente del vencimiento de la fracción incumplida, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

b) Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud, se procederá respecto de dicha fracción incumplida a iniciar el procedimiento de apremio. Se exigirá el importe de dicha fracción, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del periodo ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas conforme al párrafo anterior se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

c) En los fraccionamientos concedidos con garantía o garantías constituidas sobre el conjunto de las fracciones, transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá según dispone su artículo 168.

3. Si en los fraccionamientos las garantías se hubiesen constituido con carácter parcial e independiente para una o varias fracciones y llegado el vencimiento de una fracción no se efectuara el pago, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo ejecutivo de ingreso en el momento de presentarse la solicitud, se producirá el vencimiento de la totalidad de las fracciones a las que extienda sus efectos la garantía parcial e independiente.

Si la garantía parcial extendiese sus efectos a fracciones que incluyesen deudas en periodo ejecutivo de ingreso y a fracciones que incluyesen deudas en periodo voluntario de ingreso en el momento de solicitarse el fraccionamiento, se deberá continuar el procedimiento de apremio respecto de las primeras. Respecto de las segundas deberá iniciarse el procedimiento de apremio y se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

Transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá a ejecutar la garantía parcial.

El acuerdo de fraccionamiento permanecerá vigente respecto de las fracciones a las que no alcance la garantía parcial e independiente.

b) Si la fracción incumplida incluyese deudas en periodo voluntario de ingreso en el momento de presentarse la solicitud, las consecuencias en relación con la fracción incumplida y con el resto de las fracciones pendientes a las que extienda sus efectos la garantía parcial e independiente serán las establecidas en el apartado 2.b).

Transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá a ejecutar la garantía parcial e independiente.

El acuerdo de fraccionamiento permanecerá vigente respecto de las fracciones a las que no alcance la garantía parcial e independiente.

4. La ejecución de las garantías a que se refiere este artículo se realizará por el procedimiento regulado en el artículo 74.

El importe líquido obtenido se aplicará al pago de la deuda pendiente, incluidas costas, recargos e intereses de demora.

La parte sobrante será puesta a disposición del garante o de quien corresponda.

5. En los supuestos de aplazamiento o de fraccionamiento con dispensa parcial de garantía o de insuficiencia sobrevenida de las garantías en su día formalizadas, no será necesario esperar a su ejecución para proseguir las actuaciones del procedimiento de apremio. En el caso de insuficiencia sobrevenida deberá quedar motivada en el expediente la continuación del procedimiento de apremio como consecuencia de aquella.

Sección 2.ª Otras formas de extinción

Artículo 55. *Deudas compensables.*

Las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública, tanto en periodo voluntario como en ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con los créditos reconocidos por aquella a favor del deudor en virtud de un acto administrativo.

Artículo 56. *Compensación a instancia del obligado al pago.*

1. El obligado al pago que inste la compensación deberá dirigir al órgano competente para su tramitación la correspondiente solicitud, que contendrá los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.

b) Identificación de la deuda cuya compensación se solicita, indicando al menos, su importe, concepto y fecha de vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario.

c) Identificación del crédito reconocido por la Hacienda pública a favor del solicitante cuya compensación se ofrece, indicando al menos su importe, concepto y órgano gestor.

d) Lugar, fecha y firma del solicitante.

2. A la solicitud de compensación se acompañarán los siguientes documentos:

a) Si la deuda tributaria cuya compensación se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, el modelo oficial de esta debidamente cumplimentado, salvo que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.

b) Justificación de haber solicitado certificado de la oficina de contabilidad del órgano u organismo gestor del gasto o del pago, en el que se refleje la existencia del crédito reconocido pendiente de pago, la fecha de su reconocimiento y la suspensión, a instancia del interesado, de los trámites para su abono en tanto no se comunique la resolución del procedimiento de compensación.

El Ministerio de Economía y Hacienda podrá dictar las disposiciones oportunas para normalizar las mencionadas certificaciones administrativas.

Si el crédito ofrecido en compensación deriva de una devolución tributaria, en lugar de la certificación anterior se acompañará, en su caso, copia del acto, resolución o sentencia que lo reconozca.

3. Si la solicitud no reúne los requisitos o no se acompañan los documentos que se señalan en este artículo, el órgano competente para la tramitación del procedimiento requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento subsane el defecto o aporte los documentos preceptivos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.

Si la solicitud de compensación se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en periodo voluntario y aquel no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de compensación.

Dicho requerimiento no será efectuado cuando, examinada la solicitud y contrastados los datos indicados en esta con los que obren en poder de la Administración, quede acreditada la inexistencia del crédito ofrecido o cuando, tratándose dicho crédito de una devolución tributaria, se compruebe la inexistencia de su solicitud. En este supuesto se tendrá por no presentada la solicitud de compensación y se procederá a su archivo sin más trámite.

4. Cuando la solicitud se presente en periodo ejecutivo, podrán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes o derechos.

5. El órgano competente para resolver acordará la compensación cuando concurran los requisitos establecidos con carácter general en la normativa tributaria y civil o, en su caso, en la legislación aplicable con carácter específico.

Si la resolución dictada fuese denegatoria, los efectos serán los siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 161.2 de esa ley.

De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la solicitud fue presentada en periodo ejecutivo de ingreso, deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de no haberse iniciado con anterioridad.

6. La solicitud de compensación no impedirá la solicitud de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda restante.

7. La resolución deberá notificarse en el plazo de seis meses.

Transcurrido dicho plazo sin que haya notificado la resolución, los interesados podrán considerar desestimada la solicitud a los efectos de interponer el recurso correspondiente o esperar la resolución expresa.

Artículo 57. *Compensación de oficio de deudas de entidades públicas.*

1. Las deudas vencidas, líquidas y exigibles a favor de la Hacienda pública estatal que deba satisfacer un ente territorial, un organismo autónomo, la Seguridad Social o una entidad de derecho público serán compensables de oficio, una vez transcurrido el plazo de ingreso en periodo voluntario.

2. La compensación se realizará con los créditos de naturaleza tributaria reconocidos a favor de las entidades citadas y con los demás créditos reconocidos en su favor por ejecución del presupuesto de gastos del Estado o de sus organismos autónomos y por devoluciones de ingresos presupuestarios.

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

1. Cuando un deudor a la Hacienda pública no comprendido en el artículo anterior sea, a su vez, acreedor de aquella por un crédito reconocido, una vez transcurrido el periodo

voluntario, se compensará de oficio la deuda y los recargos del periodo ejecutivo que procedan con el crédito.

2. No obstante, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario:

a) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección, debiéndose producir el ingreso o la devolución de la cantidad diferencial que proceda.

b) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior. En este caso, en la notificación de la nueva liquidación se procederá a la compensación de la cantidad que proceda y se notificará al obligado al pago el importe diferencial para que lo ingrese en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En este supuesto, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados según lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo.

c) Las cantidades a ingresar y a devolver relativas a obligaciones tributarias conexas que resulten de la ejecución de la resolución del recurso o reclamación económico-administrativa a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debiéndose producir el ingreso o la devolución del importe diferencial que proceda. En este supuesto, procederá igualmente la liquidación de los intereses de demora devengados según lo dispuesto en el artículo 26.5 de dicha Ley, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo.

Artículo 59. *Efectos de la compensación.*

1. Adoptado el acuerdo de compensación, se declararán extinguidas las deudas y créditos en la cantidad concurrente. Dicho acuerdo será notificado al interesado y servirá como justificante de la extinción de la deuda.

2. Si el crédito es inferior a la deuda, se procederá como sigue:

a) La parte de deuda que exceda del crédito seguirá el régimen ordinario, iniciándose el procedimiento de apremio, si no es ingresada a su vencimiento, o continuando dicho procedimiento, si ya se hubiese iniciado con anterioridad, siendo posible practicar compensaciones sucesivas con los créditos que posteriormente puedan reconocerse a favor del obligado al pago.

b) Por la parte concurrente se procederá según lo dispuesto en el apartado 1.

3. En caso de que el crédito sea superior a la deuda, declarada la compensación, se abonará la diferencia al interesado.

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

1. Las deudas de naturaleza pública vencidas, líquidas y exigibles que los entes territoriales, organismos autónomos, Seguridad Social y demás entidades de derecho público tengan con la Hacienda pública estatal podrán extinguirse mediante deducción de las cantidades que la Administración General del Estado deba transferir a las referidas entidades.

2. Las actuaciones serán las siguientes:

a) Comprobada por el órgano de recaudación competente la existencia de una deuda de las previstas en el apartado anterior y la inexistencia de créditos a favor de la entidad deudora que puedan ser objeto de compensación de oficio, se comunicará a esta que, habiendo transcurrido el periodo voluntario de ingreso sin que se haya efectuado el pago de las deudas y no existiendo crédito reconocido a su favor, se iniciará el procedimiento de deducción mediante acuerdo que se notificará a la entidad deudora, acompañado de la propuesta de deducción, con indicación de la deuda a que se refiere.

En la notificación se concederá un plazo de 15 días contados a partir del día siguiente a aquel en que aquella se produzca para efectuar las alegaciones que estime convenientes,

advirtiéndose que de no formular alegaciones, ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta.

A la vista de las alegaciones formuladas por la entidad deudora, el órgano de recaudación competente podrá efectuar propuesta de deducción al Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En otro caso, acordará el archivo de las actuaciones, que se notificará la entidad deudora poniendo fin al procedimiento.

El inicio del procedimiento de deducción determinará la suspensión del procedimiento de cobro de las deudas a que se refiera, con efectos desde la fecha de inicio hasta que se produzca la deducción o hasta que, en su caso y de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, se acuerde el archivo de las actuaciones.

Dicha suspensión no afectará a la compensación de oficio de créditos que puedan reconocerse a favor de la entidad deudora.

Efectuada dicha compensación, el acuerdo de deducción se reducirá, sin necesidad de acuerdo expreso, en igual cuantía a la compensada.

b) El órgano competente para resolver dictará, si procede, el acuerdo de deducción, notificándolo al ente acreedor y, en su caso, al órgano competente para que proceda a su ejecución. El acuerdo de deducción será notificado al deudor.

c) En su caso, se practicará la liquidación de intereses de demora que se hayan devengado y se notificará al deudor.

Sección 3.ª Baja provisional por insolvencia

Artículo 61. *Concepto de deudor fallido y de crédito incobrable.*

1. Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda.

La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor.

Son créditos incobrables aquellos que no han podido hacerse efectivos en el procedimiento de apremio por resultar fallidos los obligados al pago.

El concepto de incobrable se aplicará a los créditos y el de fallido a los obligados al pago.

2. Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario.

Si no existieran responsables subsidiarios o, si existiendo, estos resultan fallidos, el crédito será declarado incobrable por el órgano de recaudación.

3. Sin perjuicio de lo que establece la normativa presupuestaria y atendiendo a criterios de eficiencia en la utilización de los recursos disponibles, se determinarán por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria las actuaciones concretas que deberán realizarse a efectos de justificar la declaración de crédito incobrable.

Artículo 62. *Efectos de la baja provisional por insolvencia.*

1. La declaración total o parcial de crédito incobrable determinará la baja en cuentas del crédito en la cuantía a que se refiera dicha declaración.

2. Dicha declaración no impide el ejercicio por la Hacienda pública contra quien proceda de las acciones que puedan ejercitarse con arreglo a las leyes, en tanto no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago.

3. La declaración de fallido correspondiente a personas o entidades inscritas en el Registro Mercantil será anotada en este en virtud de mandamiento expedido por el órgano de recaudación competente. Con posterioridad a la anotación el registro comunicará a dicho órgano de recaudación cualquier acto relativo a dichas personas o entidades que se presente a inscripción o anotación.

4. Declarado fallido un obligado al pago, las deudas de vencimiento posterior a la declaración se considerarán vencidas y podrán ser dadas de baja por referencia a dicha declaración, si no existen otros obligados al pago.

Artículo 63. *Revisión de fallidos y rehabilitación de créditos incobrables.*

1. El órgano de recaudación vigilará la posible solvencia sobrevenida de los obligados al pago declarados fallidos.
2. En caso de producirse tal circunstancia y de no mediar prescripción, procederá la rehabilitación de los créditos declarados incobrables, reanudándose el procedimiento de recaudación partiendo de la situación en que se encontraban en el momento de la declaración de crédito incobrable o de la baja por referencia.

CAPÍTULO II

Garantías de la deuda

Artículo 64. *Derecho de prelación.*

1. Conforme a lo dispuesto lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando existan anotaciones de embargo en los Registros de la Propiedad y de Bienes Muebles, practicadas con anterioridad a la del crédito de la Hacienda pública sobre unos mismos bienes embargados, el órgano de recaudación podrá elevar al órgano competente el expediente a efectos de acordar, si procede, el ejercicio de la acción de tercería de mejor derecho en defensa de los intereses de la Hacienda pública, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.
2. Cuando en los mencionados registros consten derechos inscritos o anotados con anterioridad a la anotación de embargo a favor de la Hacienda pública, y existiesen indicios de que dichas inscripciones o anotaciones pudiesen ser consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda pública, se trasladará copia de la documentación al órgano con funciones de asesoramiento jurídico correspondiente, al efecto de determinar la procedencia, en su caso, de ejercer acciones legales en defensa del crédito público.

Artículo 65. *Hipoteca legal tácita.*

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 78 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entiende que se exige el pago cuando se inicia el procedimiento de recaudación en periodo voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio en que se haya inscrito en el registro el derecho o efectuado la transmisión de los bienes o derechos de que se trate.
2. Tanto el acreedor hipotecario como el tercero adquirente tienen derecho a exigir la segregación de cuotas de los bienes que les interesen, cuando se hallen englobadas en un solo recibo con otras del mismo obligado al pago.
3. En orden a la ejecución de la hipoteca legal tácita se aplicará el artículo 74.4.

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

1. Para tener igual preferencia que la indicada en el artículo anterior, por débitos anteriores a los expresados en él o por mayor cantidad de la que de este resulta, podrá constituirse voluntariamente por el deudor o ser exigida por la Hacienda pública la constitución de hipoteca especial. Esta hipoteca surtirá efecto desde la fecha en que quede inscrita, de conformidad con lo establecido en el artículo 145 de la Ley Hipotecaria.
2. En relación con otras deudas se podrá constituir voluntariamente, como garantía en favor de la Hacienda pública, en los casos de aplazamiento y fraccionamiento o en los demás supuestos previstos en la normativa que resulte de aplicación, hipoteca inmobiliaria, hipoteca mobiliaria, prenda sin desplazamiento de la posesión o cualquier otro derecho real de garantía.

3. Si la garantía se hubiese constituido unilateralmente, su aceptación se hará por el órgano competente mediante documento administrativo, cuyo contenido se hará constar en el registro correspondiente.

Con carácter previo se podrá solicitar informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la suficiencia de la garantía.

La Hacienda pública, en su caso, autorizará la cancelación de la garantía en la misma forma establecida para la aceptación.

4. La ejecución de estas garantías se efectuará conforme a lo establecido en el artículo 74.

Artículo 67. *Afección y retención de bienes.*

1. Para el ejercicio del derecho de afección se requerirá la declaración de responsabilidad subsidiaria en los términos establecidos en los artículos 174 y 176 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La nota marginal de afección será solicitada expresamente y de oficio por el órgano competente, a menos que la liquidación se consigne en el documento que haya de acceder al registro; en tal caso, la nota de afección se extenderá directamente por este último sin necesidad de solicitud al efecto.

2. El derecho de retención se ejercerá por los órganos a los que se hayan presentado o entregado las mercancías.

TÍTULO III

Recaudación en periodo voluntario y en periodo ejecutivo

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 68. *Iniciación y terminación de la recaudación en periodo voluntario.*

1. La recaudación en periodo voluntario se iniciará a partir de:

a) La fecha de notificación de la liquidación al obligado al pago.

b) La apertura del respectivo plazo recaudatorio cuando se trate de las deudas que sean objeto de notificación colectiva y periódica.

c) La fecha de comienzo del plazo señalado para su presentación, tratándose de autoliquidaciones.

2. La recaudación en periodo voluntario concluirá el día del vencimiento de los correspondientes plazos de ingreso. En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada fuera de plazo sin realizar el ingreso o sin presentar solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, concluirá el mismo día de la presentación de la autoliquidación.

3. Los obligados al pago podrán satisfacer total o parcialmente las deudas en periodo voluntario. Por la cantidad no pagada se iniciará el periodo ejecutivo en los términos previstos en el artículo 69.

Artículo 69. *Recaudación en periodo ejecutivo.*

1. La recaudación en periodo ejecutivo se inicia de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 161.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los importes no satisfechos en periodo voluntario.

2. Iniciado el periodo ejecutivo, la recaudación se efectuará por el procedimiento de apremio, que se iniciará, a su vez, mediante la notificación de la providencia de apremio a la que se refiere el artículo 70.

3. El obligado al pago podrá satisfacer total o parcialmente las deudas en periodo ejecutivo. Si el pago no comprende la totalidad de la deuda, incluido el recargo que

corresponda y, en su caso, las costas devengadas, continuará el procedimiento por el resto impagado.

CAPÍTULO II

Procedimiento de apremio

Sección 1.ª Inicio del procedimiento de apremio

Artículo 70. *Providencia de apremio.*

1. La providencia de apremio es el acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago.

2. La providencia de apremio deberá contener:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado al pago.

b) Concepto, importe de la deuda y periodo al que corresponde.

c) Indicación expresa de que la deuda no ha sido satisfecha, de haber finalizado el correspondiente plazo de ingreso en periodo voluntario y del comienzo del devengo de los intereses de demora.

d) Liquidación del recargo del periodo ejecutivo.

e) Requerimiento expreso para que efectúe el pago de la deuda, incluido el recargo de apremio reducido, en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

f) Advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente en dicho plazo, incluido el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20 por ciento y de los intereses de demora que se devenguen hasta la fecha de cancelación de la deuda.

g) Fecha de emisión de la providencia de apremio.

3. Son órganos competentes para dictar la providencia de apremio los que establezca la norma de organización específica.

En caso de que se asuma mediante convenio la recaudación ejecutiva de deudas de otras Administraciones públicas, la providencia de apremio será dictada por el órgano competente de dichas Administraciones.

4. En el caso de deudas a favor de la Hacienda pública estatal, que deban satisfacer las comunidades autónomas, entidades locales, organismos autónomos y otras entidades de derecho público, y sin perjuicio de la posibilidad de proceder al embargo de sus bienes, en los supuestos no excluidos por disposición legal, podrá acudirse, asimismo, a los procedimientos de compensación de oficio y deducción sobre transferencias.

Artículo 71. *Notificación de la providencia de apremio.*

En la notificación de la providencia de apremio se harán constar al menos los siguientes extremos:

a) Lugar de ingreso de la deuda y del recargo.

b) Repercusión de costas del procedimiento.

c) Posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento de pago.

d) Indicación expresa de que la suspensión del procedimiento se producirá en los casos y condiciones previstos en la normativa vigente.

e) Recursos que procedan contra la providencia de apremio, órganos ante los que puedan interponerse y plazo para su interposición.

Sección 2.ª Desarrollo del procedimiento de apremio

Subsección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 72. *Interés de demora del periodo ejecutivo.*

1. Las cantidades adeudadas devengarán interés de demora desde el inicio del periodo ejecutivo hasta la fecha de su ingreso.

Cuando sin mediar suspensión, aplazamiento o fraccionamiento una deuda se satisfaga totalmente antes de que concluya el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para el pago de las deudas apremiadas, no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

2. La base sobre la que se aplicará el tipo de interés no incluirá el recargo de apremio.

3. El tipo de interés se aplicará de acuerdo con lo establecido en la normativa tributaria o presupuestaria, según se trate de deudas y sanciones tributarias o de deudas no tributarias respectivamente.

4. El cálculo de intereses se realizará, según los casos, de la siguiente forma:

a) Cuando se produzca el pago de la deuda apremiada una vez finalizado el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la liquidación de los intereses devengados se practicará posteriormente, siguiéndose para su tramitación y recaudación el procedimiento establecido con carácter general para las liquidaciones practicadas por la Administración.

b) En el supuesto al que se refiere el párrafo a), el órgano de recaudación competente podrá, cuando las necesidades del servicio lo aconsejen, liquidar y exigir los intereses en el momento del pago de la deuda apremiada.

c) En caso de ejecución de bienes embargados o de garantías, se practicará la liquidación de intereses de demora al aplicar el líquido obtenido a la cancelación de la deuda, si aquel fuese superior.

d) Si se embarga dinero en efectivo o en cuentas o créditos, podrán liquidarse y retenerse los intereses de demora en el momento del embargo si el importe disponible fuese superior a la deuda cuyo cobro se persigue.

En los casos de los párrafos b), c) y d) no será necesaria la notificación expresa de la liquidación de los intereses de demora devengados si en la notificación de la deuda principal o en cualquier otro momento posterior le ha sido notificado al interesado el importe de la deuda, el devengo de intereses en caso de falta de pago, una referencia al tipo de interés aplicable, según se trate de deudas y sanciones tributarias o de deudas no tributarias, y la forma de cómputo del tiempo de devengo.

5. En el ámbito de competencias del Estado no se practicará liquidación por intereses de demora cuando la cantidad resultante por este concepto sea inferior a la cifra que por orden fije el Ministro de Economía y Hacienda como mínima para cubrir el coste de su exacción y recaudación.

Artículo 72 bis. *Cálculo de los intereses de demora en el ámbito de la asistencia mutua.*

Las cantidades adeudadas de titularidad de otros Estados o de otras entidades internacionales y supranacionales, cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, devengarán interés de demora de acuerdo con el artículo 26.2.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El cálculo de intereses se realizará, según los casos, de la siguiente forma:

a) Cuando se produzca el pago de la deuda una vez finalizado el plazo establecido en el artículo 62.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la liquidación de los intereses devengados se practicará posteriormente, siguiéndose para su tramitación y recaudación el procedimiento establecido con carácter general para las liquidaciones practicadas por la Administración.

b) En el supuesto al que se refiere el párrafo a), el órgano de recaudación competente podrá, cuando las necesidades del servicio lo aconsejen, liquidar y exigir los intereses en el momento del pago de la deuda.

c) En caso de ejecución de bienes embargados o de garantías, se practicará la liquidación de intereses de demora al aplicar el líquido obtenido a la cancelación de la deuda, si aquel fuese superior.

d) Si se embarga dinero en efectivo o en cuentas o créditos, podrán liquidarse y retenerse los intereses de demora en el momento del embargo si el importe disponible fuese superior a la deuda cuyo cobro se persigue.

Artículo 73. *Suspensión del procedimiento de apremio.*

1. La suspensión del procedimiento de apremio como consecuencia de la interposición de un recurso o reclamación económico-administrativa se tramitará y resolverá de acuerdo con las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

2. Cuando el interesado demuestre la existencia de error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que esta ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir su pago, se le notificará la suspensión de las actuaciones del procedimiento de apremio en tanto se dicte el acuerdo correspondiente.

Cuando la apreciación de las citadas circunstancias no sea competencia del órgano de recaudación que haya recibido la solicitud de suspensión, este podrá suspender las actuaciones y dará traslado al órgano competente. Este último informará al órgano de recaudación que estuviera tramitando el procedimiento de apremio sobre la concurrencia de alguna de las circunstancias señaladas.

La resolución que se adopte se notificará al interesado comunicándole, en su caso, la continuación del procedimiento de apremio.

3. La suspensión del procedimiento de apremio asociado al cobro de una liquidación vinculada a delito, tanto en sede del deudor principal como en sede del responsable, se tramitará y resolverá de acuerdo con el régimen regulado en los artículos 255, 256 y 258.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4. La suspensión del procedimiento de recaudación seguido en el ámbito de la asistencia mutua se regirá por lo dispuesto en los apartados anteriores y en el artículo 177 *terdecies* de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Subsección 2.ª Ejecución de garantías

Artículo 74. *Ejecución de garantías.*

1. Una vez iniciado el procedimiento de apremio, si la deuda estuviese garantizada y resultase impagada en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá a ejecutar la garantía, salvo que sea de aplicación lo dispuesto en su artículo 168, segundo párrafo; en tal caso, con anterioridad a la ejecución de la garantía se podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes y derechos.

En ningún caso será de aplicación en la ejecución de garantías lo dispuesto en el artículo 172.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Si la garantía consiste en aval, fianza, certificado de seguro de caución u otra garantía personal, se requerirá al garante el ingreso de la deuda, incluidos los recargos e intereses que, en su caso, correspondan hasta el límite del importe garantizado, en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. De no realizarlo, se procederá contra sus bienes en virtud de la providencia de apremio dictada en relación con el obligado al pago sin necesidad de nueva notificación.

3. Si la garantía consiste en hipoteca, prenda u otra de carácter real constituida por o sobre bienes o derechos del obligado al pago susceptibles de enajenación forzosa, se procederá a enajenarlos por el procedimiento establecido en este reglamento para la enajenación de bienes embargados de naturaleza igual o similar.

4. Si la garantía está constituida por o sobre bienes o derechos de persona o entidad distinta del obligado al pago, se comunicará a dicha persona o entidad el impago del importe garantizado, requiriéndole para que, en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley

58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ponga dichos bienes o derechos a disposición del órgano de recaudación competente, salvo que pague la cuantía debida. Transcurrido dicho plazo sin que se haya producido el pago o la entrega de los bienes o derechos, se procederá a enajenarlos de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior.

5. Si la garantía consiste en depósito en efectivo, se requerirá al depositario el ingreso de la deuda, incluidos los recargos e intereses que, en su caso, correspondan hasta el límite del depósito constituido, en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, advirtiéndole que en caso de incumplimiento se procederá al embargo de sus bienes y derechos sin más trámite en virtud de la misma providencia de apremio dictada en relación con el obligado al pago sin necesidad de nueva notificación de aquella. Si el depositario es la propia Administración, se aplicará el depósito a cancelar dichas cantidades.

6. La ejecución de las hipotecas y otros derechos reales constituidos en garantía de los créditos de la Hacienda pública se realizará por los órganos de recaudación competentes a través del procedimiento de apremio.

Cuando se inicie la ejecución administrativa, el órgano de recaudación competente comunicará la orden de ejecución al Registrador de la Propiedad mediante mandamiento por duplicado para que libre y remita la correspondiente certificación de dominio y cargas, con el contenido y efectos establecidos en el artículo 688 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

El órgano de recaudación competente notificará el inicio del procedimiento de ejecución a la persona a cuyo favor resulte practicada la última inscripción de dominio si no ha sido requerida para el pago y a los titulares de cargas o derechos reales constituidos con posterioridad a la hipoteca que aparezcan en la certificación.

En su caso, el tipo para la subasta o concurso podrá fijarse de acuerdo con las reglas del artículo 97 y con independencia del valor en que se haya tasado el bien al tiempo de constituir la hipoteca.

7. Se podrá continuar el procedimiento de apremio cuando la garantía haya devenido manifiestamente insuficiente, jurídica o económicamente, desde la fecha de su constitución, sin necesidad de esperar a su ejecución, mediante acuerdo motivado que deberá constar en el expediente.

Subsección 3.ª Normas sobre embargos

Artículo 75. *Diligencias de embargo.*

1. Transcurrido el plazo señalado en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin haberse realizado el ingreso requerido, se procederá, en cumplimiento del mandato contenido en la providencia de apremio, al embargo de los bienes y derechos que procedan, siempre que no se hubiese pagado la deuda por la ejecución de garantías o fuese previsible de forma motivada que de dicha ejecución no resultará líquido suficiente para cubrir la deuda.

2. Cada actuación de embargo se documentará en diligencia de embargo.

3. Las deudas de un mismo obligado al pago podrán acumularse en una diligencia de embargo.

Cuando las necesidades del procedimiento lo exijan, se procederá a la segregación de las deudas acumuladas.

Artículo 76. *Práctica de los embargos.*

1. Si los bienes embargables se encuentran en locales de personas o entidades distintas del obligado, se ordenará, mediante personación en dichos locales, al depositario o al personal dependiente de este último la entrega de los bienes, que se detallarán en la correspondiente diligencia.

En caso de negativa a la entrega inmediata o cuando esta no sea posible, se podrá proceder al precintado o a la adopción de medidas necesarias para impedir la sustitución o levantamiento, haciéndose constar en diligencia.

Cuando sea necesario el acceso a los bienes embargados a efectos de su identificación o ejecución, podrá requerirse el auxilio de la autoridad.

Lo dispuesto en este apartado se efectuará teniendo en cuenta lo previsto en los artículos 142 y 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con la entrada en fincas y locales y las medidas de aseguramiento que es posible adoptar.

2. Cuando en la fase de traba o en la de ejecución se presuma que el resultado de la enajenación de los bienes embargados pueda ser insuficiente para cubrir la deuda, se procederá al embargo de otros bienes y derechos.

Cuando por la información sucesivamente obtenida se embarguen bienes que en el orden de embargo sean anteriores a otros ya embargados pero no realizados, se realizarán aquellos con anterioridad.

3. Una vez realizado el embargo de los bienes y derechos, la diligencia se notificará al obligado al pago y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen realizado con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado al pago cuando los bienes embargados sean gananciales o se trate de la vivienda habitual, y a los condueños o cotitulares.

En el supuesto de bienes y derechos inscritos en un registro público el embargo también deberá notificarse a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación de cargas a que se refiere el artículo 74.

El embargo, en caso de cuotas de participación de bienes que se posean pro indiviso, se limitará a la cuota de participación del obligado al pago y se notificará a los condóminos.

4. Si una vez realizado el embargo se comprobase que concurren las circunstancias del artículo 169.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá a su levantamiento.

5. El embargo deberá ejecutarse en sus estrictos términos, sin perjuicio de que el obligado al pago pueda interponer recurso o reclamación económico-administrativa si considera que se incurre en alguna de las causas del artículo 170.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

6. La inexistencia de bienes embargables conocidos por la Administración cuya ejecución permita el cobro de la deuda se hará constar en el expediente.

Artículo 77. *Concurrencia de embargos.*

1. Cuando concurra con otros procesos o procedimientos singulares de ejecución, el procedimiento de apremio será preferente si el embargo efectuado en el curso de este último es el más antiguo. A estos efectos, se estará a la fecha de la diligencia de embargo del bien o derecho.

2. Cuando sobre los bienes embargados por la Hacienda pública o sobre los que se hubieran constituido garantías a favor de esta existan derechos inscritos o anotados con anterioridad a favor de otros acreedores, podrá aquella subrogarse en dichos derechos mediante el abono a los acreedores del importe de sus créditos cuando estos sean sustancialmente inferiores al producto que previsiblemente pueda obtener la Hacienda pública de la enajenación de los bienes. Para ejercer esta subrogación, el órgano de recaudación que tramite el procedimiento de apremio formulará la correspondiente propuesta, que deberá ser autorizada por el órgano competente.

Las cantidades abonadas por ese concepto tendrán el carácter de costas del procedimiento, a cuyo pago se aplicarán con carácter preferente las cantidades que la Hacienda pública obtenga de la enajenación forzosa del bien embargado.

3. Cuando los bienes embargados sean objeto de un procedimiento de expropiación forzosa, se paralizarán las actuaciones de ejecución de los bienes afectados y se deberá comunicar a la Administración expropiante el embargo de los pagos a realizar al expropiado. A efectos de continuar o no el procedimiento ejecutivo respecto de otros bienes del obligado al pago, se considerará realizado el embargo por el precio firme del bien expropiado. Cuando el precio no sea firme, se considerará realizado el embargo por la parte en que exista acuerdo y, de no haberlo, por el precio ofrecido por la Administración expropiante.

Artículo 78. *Embargo de dinero en efectivo.*

1. Cuando se embargue dinero en efectivo, el órgano de recaudación competente lo hará constar en diligencia, de la que emitirá un duplicado. Uno de los ejemplares se unirá al expediente y el otro quedará en poder del obligado al pago. El dinero será inmediatamente ingresado en el Tesoro.

2. Si se trata de la recaudación de cajas, taquillas o similares de empresas o entidades en funcionamiento, el órgano de recaudación competente podrá acordar los pagos que deban realizarse con cargo a dicha recaudación, en la cuantía necesaria para evitar la paralización de aquellas.

Artículo 79. *Embargo de dinero en cuentas abiertas en entidades de crédito.*

1. Cuando la Administración conozca la existencia de, al menos, una cuenta o depósito abierto en una oficina de una entidad de crédito, el embargo se llevará a cabo mediante diligencia de embargo en la que deberá identificarse la cuenta o el depósito conocido por la Administración actuante.

El embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes y derechos de que sea titular el obligado al pago existentes en dicha entidad de crédito, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo, sean o no conocidos por la Administración, hasta alcanzar el importe de la deuda pendiente, más el recargo del periodo ejecutivo, intereses y, en su caso, las costas producidas.

2. La forma, medio, lugar y demás circunstancias relativas a la presentación de la diligencia de embargo en la entidad depositaria, así como el plazo máximo en que habrá de efectuarse la retención de los fondos, podrán ser convenidos, con carácter general, entre la Administración actuante y la entidad de crédito afectada.

3. En defecto del acuerdo a que se refiere el apartado anterior, la diligencia de embargo se presentará en la oficina donde esté abierta la cuenta y sus responsables deberán proceder de forma inmediata a retener el importe embargado si existe en ese momento saldo suficiente, o en otro caso, el total de los saldos existentes a nombre del obligado al pago.

Asimismo, la diligencia de embargo se podrá presentar en alguno de los siguientes lugares:

a) En la oficina designada por la entidad depositaria para relacionarse con el órgano de recaudación competente, conforme a lo previsto en el artículo 17.4, cuando la entidad haya sido autorizada a colaborar en la recaudación y el embargo afecte a cuentas o depósitos abiertos en una oficina perteneciente al ámbito territorial del órgano de recaudación competente.

b) En el domicilio fiscal o social de la entidad de crédito.

En los supuestos a los que se refieren los párrafos a) y b), cuando el embargo deba trabarse sobre fondos cuya gestión o depósito no se encuentren localizados en el lugar en que se presente la diligencia de embargo, la retención de los fondos se efectuará de manera inmediata o, si ello no fuera posible, en el plazo más breve que permitan las características de los sistemas de información interna o de contabilidad de la entidad. Dicho plazo no podrá ser superior a cinco días, tendrá carácter improrrogable y se comunicará al órgano de recaudación que haya efectuado el embargo. En todo caso, el embargo surtirá efectos legales desde el día de presentación de la diligencia de embargo a la entidad depositaria.

4. Si el depósito está constituido en cuentas a plazo, el embargo se efectuará igualmente de forma inmediata, sin perjuicio de lo establecido en el segundo párrafo del apartado 6.

5. A los efectos previstos en este artículo la entidad depositaria deberá ejecutar el embargo en sus estrictos términos sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 76.5.

6. El importe de las cantidades retenidas será ingresado en el Tesoro, una vez transcurridos 20 días naturales desde el día siguiente a la fecha de la traba sin haber recibido la oficina o entidad correspondiente comunicación en contrario del órgano de recaudación.

Si se trata de cuentas a plazo, el ingreso deberá realizarse en la fecha indicada en el párrafo anterior o al día siguiente del fin del plazo, según qué fecha sea posterior. No obstante, si el depositante tiene la facultad de disponer anticipadamente del dinero

depositado, al notificar la diligencia de embargo se advertirá al obligado al pago la posibilidad que tiene de hacer uso de tal facultad frente a la entidad depositaria, según las condiciones que se hubieran establecido; en este caso, el ingreso en el Tesoro se producirá al día siguiente de la cancelación.

Artículo 80. *Embargo de valores.*

1. Cuando la Administración conozca la existencia de valores de titularidad del obligado al pago, el embargo se llevará a cabo mediante diligencia de embargo que identificará los valores conocidos por la Administración actuante y comprenderá un número de valores que, a juicio del órgano de recaudación, cubra el importe total a que se refiere el artículo 169.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Si el embargo se refiere a valores representados mediante títulos o mediante anotaciones en cuenta que se hallen depositados, entregados o confiados a una oficina de una entidad de crédito, sociedad o agencia de valores, o cualesquiera otras entidades depositarias, el embargo se llevará a cabo mediante la presentación de la diligencia de embargo a la entidad y podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, a los demás bienes y derechos del obligado al pago existentes en dicha entidad de crédito, sociedad o agencia de valores, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo, sean o no conocidos por la Administración.

En el acto de presentación, la receptora de la diligencia deberá confirmar al órgano de recaudación competente la concordancia o no de los valores conocidos por la Administración con los realmente depositados o anotados.

En caso de discordancia o de insuficiencia de los valores conocidos por la Administración e identificados en la diligencia para cubrir el importe total adeudado, la entidad entregará en el acto, o de no ser posible, en el plazo máximo e improrrogable de cinco días, relación de los valores con los datos que permitan su valoración. El órgano de recaudación competente indicará a la entidad los valores que deben quedar definitivamente embargados y aquellos que deben quedar liberados, pudiendo convenirse a estos efectos y con carácter previo la forma de actuación de la entidad. En todo caso, los valores embargados se considerarán trabados el día de la presentación de la diligencia de embargo a la entidad.

No obstante, la forma, medio y lugar de presentación de la diligencia podrán ser convenidos, con carácter general, entre la Administración actuante y la entidad de crédito, sociedad o agencia de valores o cualquier otra depositaria.

3. Si el embargo se refiere a valores representados mediante títulos que no estén depositados en las entidades citadas en el apartado 2, la diligencia de embargo se notificará al titular, debiendo este comunicar cualquier circunstancia relativa a los títulos que pudieran afectar al embargo. El órgano de recaudación actuante se hará cargo de los títulos junto con la póliza de compra o título de adquisición, si lo hubiese recibido.

4. El órgano de recaudación competente ordenará la enajenación de aquellos valores que resulten suficientes para cubrir el importe total al que se refiere el artículo 169.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo que se realizará en las mejores condiciones posibles según las prácticas usuales de buena gestión. Si los valores están admitidos a cotización en un mercado secundario oficial, la venta se llevará a cabo a través de este. En otro caso, se acordará su venta mediante subasta, salvo que proceda la adjudicación directa.

Si la orden de venta es tramitada por la entidad de crédito o sociedad o agencia de valores, esta podrá deducir del importe obtenido los gastos y comisiones que procedan.

El importe obtenido deberá ingresarse en el Tesoro hasta el límite de lo debido. El sobrante, si existe, deberá ponerse a disposición de su propietario. El órgano de recaudación competente notificará a la entidad la orden de levantamiento del embargo sobre el resto de los valores trabados cuya enajenación no hubiera resultado necesaria.

5. Cuando resulte más adecuado para la satisfacción de la deuda, el órgano de recaudación competente podrá acordar, en lugar de la enajenación de los valores, el embargo de los rendimientos de toda clase y, en su caso, reintegros, derivados de aquellos.

6. Tratándose de participaciones en el capital de sociedades de responsabilidad limitada, la diligencia de embargo se notificará al órgano de administración de la sociedad para su inscripción en el libro registro de socios.

El procedimiento de adjudicación de las participaciones se llevará a cabo de acuerdo con su normativa específica.

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

Cuando se trate de créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo no regulados en el artículo anterior, se procederá como sigue:

a) Si se trata de créditos, efectos y derechos sin garantía, se notificará la diligencia de embargo a la persona o entidad deudora del obligado al pago, apercibiéndole de que, a partir de ese momento, no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al obligado. Cuando el crédito o derecho embargado haya vencido, la persona o entidad deudora del obligado al pago deberá ingresar en el Tesoro el importe hasta cubrir la deuda. En otro caso, el crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento, si antes no resulta solventada. Si el crédito o derecho conlleva la realización de pagos sucesivos, se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que reciba notificación en contrario por parte del órgano de recaudación.

b) Si se trata de créditos garantizados, también deberá notificarse la diligencia de embargo al garante o, en su caso, al poseedor del bien o derecho ofrecido en garantía, que podrá depositarse hasta el vencimiento del crédito. Vencido el crédito, si no se paga la deuda se promoverá la ejecución de la garantía, que se realizará siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 74.

La forma, medio, lugar y demás circunstancias relativas a la presentación de las diligencias de embargo podrán ser convenidas, con carácter general, entre la Administración ordenante y los destinatarios de dichas diligencias. En todo caso, las diligencias de embargo se notificarán conforme al régimen jurídico previsto en los artículos 109 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 82. *Embargo de sueldos, salarios y pensiones.*

1. El embargo de sueldos, salarios y pensiones se efectuará teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

La diligencia de embargo se presentará al pagador. Este quedará obligado a retener las cantidades procedentes en cada caso sobre las sucesivas cuantías satisfechas como sueldo, salario o pensión y a ingresar en el Tesoro el importe detraído hasta el límite de la cantidad adeudada.

La forma, medio, lugar y demás circunstancias relativas a la presentación de las diligencias de embargo podrán ser convenidas, con carácter general, entre la Administración ordenante y los pagadores destinatarios de dichas diligencias. En todo caso, las diligencias de embargo se notificarán conforme al régimen jurídico previsto en los artículos 109 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Si el obligado al pago es beneficiario de más de una de dichas percepciones, se acumularán para deducir sobre la suma de todas ellas la parte inembargable. La cantidad embargada podrá detraerse de la percepción o percepciones que fije el órgano de recaudación competente. Si el obligado al pago propone expresamente otra, le será aceptada, si ello no supone obstáculo para el cobro.

3. Cuando el embargo comprenda percepciones futuras, aún no devengadas, y existan otros bienes embargables, una vez cobradas las vencidas podrán embargarse dichos bienes, sin esperar a los posibles devengos o vencimientos sucesivos.

Una vez cubierto el débito, el órgano de recaudación competente notificará al pagador la finalización de las retenciones.

Artículo 83. *Embargos de bienes inmuebles y de derechos sobre estos.*

1. El embargo de bienes inmuebles y derechos sobre estos se efectuará mediante diligencia, que especificará las circunstancias siguientes:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa del titular y, en su caso, del poseedor de la finca embargada, número de identificación fiscal de ambos y cuantos datos puedan contribuir a su identificación.

b) Si se trata de fincas rústicas: naturaleza y nombre de dicha finca, término municipal donde radique y situación según se nombre en la localidad, linderos, superficie y cabida, e identificación registral y catastral, si constan.

c) Si se trata de fincas urbanas: localidad, calle y número, locales y pisos de que se componen, superficie, e identificación registral y catastral, si constan.

d) Derechos del obligado al pago sobre los inmuebles embargados.

e) Importe total del débito, concepto o conceptos a que corresponda e importe de la responsabilidad a que se afecta el inmueble por principal, recargos, intereses y costas, con la advertencia de que podrá extenderse a los intereses que puedan devengarse hasta que concluya la ejecución y a las costas de esta.

f) Advertencia de que se tomará anotación preventiva del embargo en el Registro de la Propiedad a favor del Estado o, en su caso, de la entidad u organismo titular del crédito que motiva la ejecución.

g) De constar fehacientemente, estado civil y régimen económico del matrimonio.

2. En el momento de notificarse la diligencia de embargo según lo dispuesto en el artículo 76 se requerirán los títulos de propiedad a los titulares de los bienes o derechos.

3. Si debiera practicarse deslinde, el órgano de recaudación competente podrá optar por el nombramiento de un funcionario técnico adscrito a dicho órgano o por la contratación de los servicios de empresas especializadas. En ambos casos, el deslinde se realizará en el plazo de 15 días.

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

1. La Administración solicitará que se practique anotación preventiva del embargo de bienes inmuebles y derechos sobre estos en el Registro de la Propiedad que corresponda.

2. A tal efecto, el órgano de recaudación competente expedirá mandamiento dirigido al registrador con sujeción a lo dispuesto en la legislación hipotecaria y a lo que se establece en los artículos siguientes, en el que se solicitará, además, que se libre certificación de las cargas que figuren en el registro sobre cada finca, con expresión detallada de aquellas y de sus titulares, con inclusión en la certificación del propietario de la finca en ese momento y de su domicilio.

A la vista de tal certificación, se comprobará que se han efectuado todas las notificaciones exigidas por la normativa. En su defecto, se procederá a practicarlas.

3. Si la liquidación apremiada se refiere a tributos sin cuyo previo pago no pudiese inscribirse en el registro el acto o negocio jurídico que la originó, al llegar el procedimiento a la fase de embargo se procederá de la forma siguiente:

a) El órgano de recaudación que tramite el expediente propondrá el aplazamiento del pago de dicha liquidación al órgano competente para resolverlo a los solos efectos de la inscripción de los bienes y de la anotación preventiva de su embargo a favor de la Hacienda pública. El acuerdo de aplazamiento se hará constar en los documentos que hubiesen determinado la liquidación del tributo y por virtud de los cuales deba practicarse la inscripción en el registro.

b) Dichos documentos y el mandamiento de anotación preventiva de embargo serán presentados al registrador de la propiedad, el cual, una vez practicada la inscripción del derecho del obligado al pago con la mención de que el pago de la liquidación queda aplazado, procederá de forma inmediata a anotar el embargo.

c) Si la liquidación del tributo se practicó sobre documentos que no pudieran ser objeto de inscripción por ser copias no auténticas de los originales o matrices, se solicitará de los notarios o funcionarios que hubieran autorizado aquellos documentos la expedición de copia auténtica en la cual se consignará el acuerdo de aplazamiento.

d) Cuando se produzca la enajenación de los bienes embargados, el precio obtenido se aplicará a pagar la liquidación y demás responsabilidades que procedan, incluidos los intereses de demora que puedan devengarse hasta que concluya la ejecución y a las costas

de esta. El documento acreditativo de dicha aplicación será presentado en el registro y producirá la cancelación del embargo y de las notas de aplazamiento. En el documento público de venta se harán constar tales extremos.

Si se acuerda la adjudicación de bienes a la Hacienda pública o al ente público acreedor, el documento acreditativo de la adjudicación producirá los mismos efectos que los indicados en el apartado anterior.

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

Los mandamientos para la anotación preventiva de embargo contendrán:

a) Certificación de la providencia de apremio y de la diligencia de embargo del inmueble o inmuebles de que se trate, con indicación de las personas o entidades a las que se ha notificado el embargo y el concepto en el que se les ha practicado dicha notificación.

b) Descripción del derecho que tenga el obligado al pago sobre los bienes embargados.

c) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, en su caso, del poseedor de las fincas a las que se refiera la notificación.

d) El importe total del débito, concepto o conceptos a que corresponda, e importe de la responsabilidad a que se afecta el inmueble por principal, recargos, intereses y costas.

e) Que la anotación deberá hacerse a favor del acreedor.

f) Expresión de que la Administración no puede facilitar, en el momento de la expedición del mandamiento, más datos respecto de los bienes embargados que los contenidos en este.

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

1. Los mandamientos se presentarán por triplicado en los Registros de la Propiedad. Los registradores devolverán en el acto uno de los ejemplares con nota de referencia al asiento de presentación del mandamiento y otro, en su día, con la nota acreditativa de haber quedado extendida la anotación oportuna o de no haber podido practicarse, expresando detalladamente, en este caso, no sólo los defectos advertidos, sino también la forma y medio de subsanarlos. El tercer ejemplar del mandamiento quedará archivado en el registro.

2. Si la finca o fincas no constasen inscritas o no fuese posible extender la anotación por defecto subsanable, se tomará razón del embargo y se hará constar así en la contestación al mandamiento.

3. La presentación de los mandamientos al registro podrá efectuarse por fax o por medios telemáticos en la forma determinada por la normativa aplicable.

4. Cuando lo exijan las actuaciones del procedimiento de apremio, se presentará mandamiento en el que se solicite la prórroga de las anotaciones preventivas de embargo de acuerdo con lo dispuesto en la legislación hipotecaria.

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

1. En el caso de que los registradores de la propiedad devuelvan el mandamiento en el que manifiesten haber suspendido la anotación por defecto subsanable, se procederá a subsanarlo en el acto, si es posible, o en un momento posterior, dentro del plazo establecido en la legislación registral.

2. Con el fin de evitar la caducidad de la anotación efectuada por defectos subsanables establecida en la legislación hipotecaria, el órgano de recaudación competente solicitará, si es necesario, la prórroga que en aquella se autoriza.

3. En caso de disconformidad con la decisión del registrador, se trasladarán las actuaciones al órgano con funciones de asesoramiento jurídico a efectos de la interposición, si procede, de recurso contra la calificación registral.

Artículo 88. *Contestaciones de los registradores.*

1. Los registradores de la propiedad practicarán los asientos que procedan y expedirán las certificaciones que interesen al procedimiento ejecutivo dentro de los plazos establecidos en la legislación hipotecaria.

Al expediente de apremio quedarán unidas la contestación del registrador de la propiedad al mandamiento de anotación preventiva de embargo y la certificación relativa a las cargas y gravámenes que afecten a los inmuebles.

2. La Hacienda pública podrá ejercitar las acciones civiles que la ley autoriza para obtener la indemnización de daños y perjuicios a que pudiera dar lugar la dilación injustificada de los registradores en la práctica de los servicios que les encomienda este reglamento.

3. Las dilaciones reiteradas que entorpezcan el procedimiento de recaudación serán comunicadas al Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para su traslado a la Dirección General de los Registros y del Notariado a los efectos que procedan.

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

1. A los efectos de la aplicación de las prohibiciones de disposición a que se refiere el artículo 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración solicitará que se practique anotación preventiva de la prohibición de disposición sobre los bienes inmuebles y derechos sobre estos en el Registro de la Propiedad que corresponda, sobre la base de un título cuya vigencia vendrá determinada por la del propio embargo del que trae causa.

2. A tal efecto, el órgano de recaudación competente expedirá mandamiento dirigido al registrador con sujeción a lo dispuesto en el citado artículo 170.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la legislación hipotecaria y a lo que se establece en los artículos 84 y siguientes de este reglamento en lo que resulten de aplicación.

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

1. Cuando se embarguen intereses, rentas y frutos del obligado al pago que se materialicen en pagos en dinero, la diligencia de embargo se notificará a la persona o entidad pagadora, que deberá retenerlos e ingresarlos en el Tesoro hasta cubrir la cantidad adeudada.

2. Cuando los frutos o rentas a embargar sean los correspondientes a los derechos de explotación de una obra protegida por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, aquellos se considerarán salarios según lo que establece dicha ley y el embargo se realizará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82 de este reglamento.

3. Si lo embargado fuesen frutos o rentas obtenidos por empresas o actividades comerciales, industriales y agrícolas, se podrá nombrar un administrador o interventor de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 170.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4. Si los frutos están asegurados, se notificará a la entidad aseguradora el embargo de las indemnizaciones o prestaciones que correspondan en caso de siniestro, las cuales deberán ingresarse en el Tesoro una vez ocurrido este.

Artículo 90. *Embargo de establecimientos mercantiles e industriales.*

1. El embargo de establecimientos mercantiles e industriales se iniciará mediante personación en los establecimientos o en el domicilio de la persona o entidad a que pertenezcan.

2. Del resultado de la actuación de embargo, sea positivo o negativo, se extenderá la correspondiente diligencia en la que se harán constar inventariados todos los bienes y derechos existentes en cada establecimiento embargado, así como los que se embargan.

3. El embargo comprenderá, si los hubiera, los siguientes bienes y derechos:

a) Derecho de cesión del contrato de arrendamiento del local del negocio, si este fuese arrendado, y las instalaciones.
b) Derechos de propiedad intelectual e industrial.
c) Utillaje, máquinas, mobiliario, utensilios y demás instrumentos de producción y trabajo.
d) Mercaderías y materias primas.
e) Posibles indemnizaciones.

4. Si el inmueble estuviese arrendado, se notificará la diligencia de embargo al arrendador.
5. Se efectuará anotación preventiva del embargo en el Registro de Bienes Muebles, para lo que el órgano de recaudación competente expedirá el correspondiente mandamiento.
6. Según las circunstancias del caso, podrá acordarse la adopción de alguna de las medidas siguientes:

a) El precinto del local hasta la enajenación de lo embargado.
b) Cuando se aprecie que la continuidad de las personas que ejercen la dirección de la actividad pudiera perjudicar la solvencia del obligado al pago, el órgano de recaudación competente, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que ejerza de administrador o que intervenga en la gestión del negocio, que fiscalizará previamente a su ejecución los actos que se concreten en el acuerdo administrativo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 170.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

7. La enajenación de los establecimientos mercantiles e industriales se llevará a cabo por el procedimiento establecido en la subsección 5.ª de esta sección.

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

1. El embargo de metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería, antigüedades y otros objetos de valor histórico o artístico, se realizará por el órgano de recaudación competente, mediante su detalle en diligencia y con la adopción de las precauciones necesarias para impedir su sustitución o levantamiento por medio de precintos o en la forma más conveniente.
Se procederá a su depósito de acuerdo con lo establecido en los artículos 94 a 96.
2. Cuando dichos bienes se encuentren en locales de personas o entidades distintas del obligado al pago, se estará a lo dispuesto en el artículo 76.1.

Artículo 92. *Embargo de los restantes bienes muebles y semovientes.*

1. El embargo de los restantes bienes muebles y semovientes se llevará a efecto mediante personación en el domicilio del obligado al pago o, en su caso, en el lugar donde se encuentren los bienes.
2. Del resultado de la actuación se extenderá la correspondiente diligencia en la que se habrán de identificar los bienes embargados. Si no se depositan los bienes de forma inmediata, se procederá al precintado u otras medidas de aseguramiento que procedan.
3. Siempre que el embargo afecte a bienes inscribibles en el Registro de Bienes Muebles, el órgano de recaudación competente expedirá mandamiento de anotación preventiva de embargo. Estos mandamientos se tramitarán de acuerdo con lo establecido en su normativa reguladora.
4. Cuando se trate de automóviles, camiones, motocicletas, embarcaciones, aeronaves u otros vehículos, se notificará el embargo al obligado al pago requiriéndole para que en un plazo de cinco días lo ponga a disposición de los órganos de recaudación competentes, con su documentación y llaves. Si no lo efectúa ni se localiza el bien, se dará orden a las autoridades que tengan a su cargo la vigilancia de la circulación y a las demás que proceda, para la captura, depósito y precinto de los bienes citados, y se continuarán en este caso las actuaciones de embargo en relación con otros bienes o derechos del obligado.
5. Cuando se trate del embargo de bienes adquiridos por el sistema de ventas a plazo, se tendrán en cuenta las disposiciones de su normativa reguladora.

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

1. Para el embargo de créditos, derechos y valores realizables a largo plazo, se seguirá el procedimiento establecido en los artículos 80 y 81.

2. En los términos del artículo 8.8 y 10 del texto refundido de la Ley de planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, será embargable el derecho a las prestaciones del partícipe en un plan de pensiones, pero el embargo no se ejecutará hasta que se cause el derecho a la prestación o se haga efectivo el derecho por concurrir los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración previstos en dicha norma.

Las entidades gestoras y depositarias correspondientes tomarán nota del embargo, de lo que darán traslado al órgano de recaudación actuante en el plazo de 10 días. En caso de que existiera una traba previa, lo pondrán en conocimiento del órgano de recaudación en dicha comunicación en la que especificarán los extremos de dicha traba.

En caso de que se produzca la movilización de los derechos consolidados a otro plan, la entidad gestora deberá comunicarlo a la Administración tributaria, ante la que deberá acreditar, a los efectos previstos en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la comunicación del embargo a las entidades gestora y depositaria del plan de destino.

Subsección 4.ª Normas sobre depósito de los bienes embargados

Artículo 94. *Depósito de bienes embargados.*

1. Los órganos de recaudación competentes designarán, en su caso, el lugar en que los bienes embargados deban ser depositados hasta su realización, según los criterios que se fijan en este artículo sin perjuicio de lo establecido en el artículo 92.4.

2. Los bienes que al ser embargados se encuentren en entidades de crédito u otras que, a juicio de los órganos de recaudación competentes, ofrezcan garantías de seguridad y solvencia, seguirán depositados en aquellas a disposición de dichos órganos.

3. Los demás bienes se depositarán, según proceda, a juicio del órgano de recaudación competente:

a) En recintos o locales de la propia Administración cuando existan y reúnan condiciones adecuadas para el depósito de dichos bienes.

b) En recintos o locales de otros entes públicos dedicados al depósito o que reúnan condiciones para ello, incluidos museos, bibliotecas, depósitos de vehículos o similares.

c) En recintos o locales de empresas dedicadas habitualmente al depósito.

d) En defecto de los anteriores, en recintos o locales de personas o entidades, distintas del obligado al pago, que ofrezcan garantías de seguridad y solvencia.

e) En recintos o locales del obligado al pago cuando así se considere oportuno o cuando se trate de bienes de difícil transporte o movilidad; en este caso, se procederá a su precinto o a la adopción de medidas que garanticen su seguridad e integridad, quedando el obligado al pago sujeto a los deberes y responsabilidades del depositario citados en el artículo 96. En este caso, el depósito se considerará necesario sin que pueda oponerse el obligado al pago.

4. En los casos del apartado 3.c) y d), las relaciones entre la Administración y el depositario se regirán por la legislación de contratos de las Administraciones públicas en los aspectos no previstos en esta subsección.

Artículo 95. *Funciones del depositario.*

1. El depositario está obligado a custodiar y conservar los bienes embargados y a devolverlos cuando sea requerido para ello. En el desempeño de tal cometido deberá actuar con la diligencia debida.

Cuando las funciones del depositario impliquen actos que excedan de la mera custodia, conservación y devolución de los bienes embargados, tales actuaciones precisarán autorización del órgano de recaudación competente.

2. Cuando en los supuestos de embargo de establecimientos mercantiles e industriales y de intereses, frutos y rentas de toda especie se hubiera nombrado un depositario o

administrador, sus funciones, además de las señaladas en el apartado 1, comprenderán las habituales de gestión de bienes y negocios, y deberá ingresar en el Tesoro las cantidades resultantes.

El nombramiento como depositario fijará la clase y la cuantía de las operaciones que requerirán autorización del órgano de recaudación.

Artículo 96. *Derechos, deberes y responsabilidad del depositario de bienes embargados.*

1. El depositario, salvo en los casos en que lo sea el propio obligado al pago, tiene derecho a la retribución convenida por la prestación de sus servicios y al reembolso de los gastos que haya soportado por razón del depósito, cuando no estén incluidos en dicha retribución.

2. Además de los deberes inherentes a sus funciones como depositario y, en su caso, como administrador, tiene el deber de rendir las cuentas que le sean ordenadas por los órganos de recaudación competentes y cumplir las medidas que sean acordadas por estos para la mejor administración y conservación de los bienes.

3. El depositario que incumpla las obligaciones que le incumben como tal podrá ser declarado responsable solidario de la deuda en los términos establecidos en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal que le corresponda.

Subsección 5.ª Enajenación de los bienes embargados

Artículo 97. *Valoración y fijación del tipo.*

1. Los órganos de recaudación competentes procederán a valorar los bienes embargados a precios de mercado y de acuerdo con los criterios habituales de valoración.

2. Cuando, a juicio de dichos órganos, se requieran especiales conocimientos, la valoración podrá efectuarse por otros servicios técnicos de la Administración o por servicios externos especializados.

Los órganos de recaudación competentes podrán mantener un fichero actualizado de expertos en valoración de los diferentes tipos de bienes susceptibles de embargo.

3. La valoración será notificada al obligado al pago, que, en caso de discrepancia, podrá presentar valoración contradictoria realizada por perito adecuado en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación.

Si la diferencia entre ambas, considerando la suma de los valores asignados por cada una a la totalidad de los bienes, no excede del 20 por ciento de la menor, se estimará como valor de los bienes el de la tasación más alta.

Si, por el contrario, la diferencia entre la suma de los valores asignados a los bienes por ambas partes excede del 20 por ciento, se convocará al obligado al pago para dirimir las diferencias de valoración y, si se logra acuerdo, se dejará constancia por escrito del valor acordado, que será el aplicable.

4. Cuando no exista acuerdo entre las partes, el órgano de recaudación competente solicitará nueva valoración por perito adecuado en plazo no superior a 15 días. A efectos de su designación, se estará a lo establecido en los párrafos primero y segundo del artículo 135.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Dicha valoración habrá de estar comprendida entre los límites de las efectuadas anteriormente y será la definitivamente aplicable.

5. En virtud de la información contenida en la documentación emitida por el registrador como consecuencia de la anotación preventiva de embargo practicada, se investigará si las cargas anteriores inscritas subsisten o han sido modificadas por pagos posteriores a su inscripción u otras causas. Para ello, el órgano de recaudación podrá dirigirse a los titulares de los créditos inscritos con anterioridad, para que informen sobre la subsistencia del crédito y su actual cuantía.

Los acreedores a los que se reclame la información anterior deberán indicar con la mayor precisión si el crédito subsiste o se ha extinguido por cualquier causa, y en caso de subsistir, la cantidad que queda pendiente de pago, la fecha de vencimiento y los plazos y condiciones en que el pago deba efectuarse. Si el crédito estuviera vencido y no pagado, se

informará también de los intereses moratorios vencidos y de la cantidad a la que asciendan por cada día de retraso y la previsión para costas.

6. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo, el tipo para la subasta será el siguiente:

a) Si no existen cargas o gravámenes, el importe de la valoración.

b) Si sobre los bienes embargados existen cargas o gravámenes de carácter real anteriores:

1.º Si las cargas o gravámenes no exceden de la valoración del bien, la diferencia entre dicha valoración y el valor actual de las cargas o gravámenes anteriores al derecho anotado.

2.º Si las cargas o gravámenes exceden de la valoración del bien, el tipo será el importe de los débitos y costas en tanto no supere el valor fijado al bien, o la valoración del bien si lo supera.

Las cargas y gravámenes anteriores quedarán subsistentes sin aplicar a su extinción el precio del remate.

7. Cuando se trate de bienes o lotes que, habiendo sido objeto de un procedimiento de enajenación, hayan quedado sin adjudicar, el tipo para la subasta será el siguiente:

a) Si no existen cargas o gravámenes, el importe de la valoración multiplicado por un coeficiente corrector del valor.

b) Si sobre los bienes embargados existen cargas o gravámenes de carácter real anteriores:

1.º Si las cargas o gravámenes no exceden de la valoración del bien, la diferencia entre el importe de dicha valoración multiplicado por un coeficiente corrector del valor y el valor actual de las cargas o gravámenes anteriores al derecho anotado. Si el resultado fuera un importe negativo, el tipo será el establecido en el párrafo siguiente.

2.º Si las cargas o gravámenes exceden de la valoración del bien, el tipo será el importe de los débitos y costas en tanto no supere el valor fijado al bien, o la valoración del bien multiplicado por un coeficiente corrector del valor si lo supera.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, el coeficiente corrector de valor será del 0,8 cuando el bien o lote vaya a ser objeto de la segunda subasta, y del 0,6 para terceras y posteriores convocatorias.

Las cargas y gravámenes anteriores quedarán subsistentes sin aplicar a su extinción el precio del remate.

8. Si apareciesen indicios de que todas o algunas de las cargas son simuladas y su importe pudiera impedir o dificultar la efectividad del débito, se remitirán las actuaciones al órgano con funciones de asesoramiento jurídico para que informe sobre las medidas que procedan, incluida la exigencia de responsabilidad civil o penal.

En tanto se resuelve, continuará el procedimiento sobre dichos bienes o sobre los demás que puedan ser embargados.

Artículo 98. *Títulos de propiedad.*

1. Si al ser notificado el embargo los obligados al pago no hubiesen facilitado los títulos de propiedad de los bienes inmuebles, créditos hipotecarios, derechos reales embargados o cualquier otro tipo de bien o derecho embargado, en el caso de que éstos no constasen inscritos en el Registro de la Propiedad, el órgano de recaudación competente, al tiempo de fijar el tipo para la subasta, les requerirá para que los aporten en el plazo de tres días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento si residen en la propia localidad, y en el de 15 días si residen fuera.

2. Cuando no existan títulos de dominio inscritos ni los obligados al pago los presentasen, los rematantes de los bienes deberán, si les interesa, sustituirlos por los medios establecidos en el título VI de la Ley Hipotecaria para llevar a cabo la concordancia entre el registro y la realidad jurídica, incumbiéndoles instar el procedimiento que corresponda, sin que el Estado contraiga otra obligación a este respecto que la de otorgar, si el obligado al pago no lo hace, el documento público de venta.

Artículo 99. *Formación de lotes y orden para su enajenación.*

1. Los bienes trabados podrán ser distribuidos en lotes, integrando en cada uno de estos los que sean de análoga naturaleza, según sus características y el aprovechamiento o servicio de que sean susceptibles.

2. Igualmente podrán formarse lotes, aunque no se trate de bienes de naturaleza análoga, cuando se estime conveniente a fin de obtener mayores facilidades para la concurrencia de licitadores.

3. Podrá formarse un solo lote con aquellos bienes embargados que estén gravados con una misma hipoteca u otra carga o gravamen de naturaleza real o cuando se trate de enajenar derechos sobre un mismo bien cuya titularidad corresponda a varios deudores.

4. Una vez efectuada la valoración y la formación de lotes, se procederá a la enajenación observándose el orden establecido para el embargo en el artículo 169.2, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La aparición posterior de otros bienes no afectará a la validez de las enajenaciones ya realizadas, aunque se trate de bienes anteriores en el orden de embargo.

Artículo 100. *Formas de enajenación.*

1. Las formas de enajenación de los bienes o derechos embargados serán la subasta pública, concurso o adjudicación directa, salvo los procedimientos específicos de realización de determinados bienes o derechos que se regulan en este reglamento.

2. El procedimiento ordinario de adjudicación de bienes embargados será la subasta pública que procederá siempre que no sea expresamente aplicable otra forma de enajenación.

La subasta de los bienes será única y se realizará por medios electrónicos en el Portal de Subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado con la única excepción de aquellos supuestos en los cuales la ejecución material se encargue por el órgano de recaudación a empresas o profesionales especializados, en los términos previstos en este reglamento.

3. Cuando se trate de géneros, artículos o mercancías intervenidos por el Estado, estancados o sujetos a algún tipo de cautelas en su transmisión, el órgano de recaudación procederá según lo que establezcan las disposiciones aplicables a la materia.

4. Los interesados podrán participar en los procedimientos de enajenación de los bienes embargados a través de los medios electrónicos, informáticos y telemáticos que se aprueben por el órgano competente.

5. La Administración tributaria, en el marco de la colaboración social en la aplicación de los tributos, podrá instrumentar acuerdos con instituciones u organizaciones representativas de entidades del sector de la mediación en el mercado inmobiliario o con las propias entidades, que tengan por objeto su participación en los procedimientos de enajenación de bienes que se realicen en el procedimiento de apremio.

Artículo 101. *Acuerdo de enajenación y anuncio de la subasta.*

1. El órgano de recaudación competente acordará la enajenación mediante subasta de los bienes embargados que estime bastantes para cubrir suficientemente el débito perseguido y las costas del procedimiento y se evitará, en lo posible, la venta de los de valor notoriamente superior al de los débitos, sin perjuicio de que posteriormente autorice la enajenación de los que sean precisos.

El acuerdo de enajenación deberá contener los datos identificativos del deudor y de los bienes a subastar, así como el tipo para la subasta de los mismos. En el acuerdo deberá constar la duración del plazo para la presentación de ofertas en los términos previstos en el apartado 2 del artículo 104 de este reglamento. Asimismo se indicará que la presentación de ofertas se realizará de forma electrónica en el Portal de Subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado.

2. El acuerdo de enajenación será notificado al obligado al pago, a su cónyuge si se trata de bienes gananciales o si se trata de la vivienda habitual, a los acreedores hipotecarios, pignoraticios y en general a los titulares de derechos inscritos en el correspondiente registro público con posterioridad al derecho de la Hacienda pública que figuren en la certificación de

cargas emitida al efecto, al depositario, si es ajeno a la Administración y, en caso de existir, a los copropietarios y terceros poseedores de los bienes a subastar.

En caso de subastas de derechos de cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio se notificará también al arrendador o administrador de la finca, con los efectos y requisitos establecidos en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

En la notificación se hará constar que, en cualquier momento anterior al de emisión de la certificación del acta de adjudicación de los bienes, o, en su caso, al de otorgamiento de la escritura pública de venta podrán liberarse los bienes embargados mediante el pago de las cantidades establecidas en el artículo 169.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Practicadas las notificaciones a las que se refiere este apartado, para la celebración de la subasta electrónica transcurrirán 15 días como mínimo.

3. La subasta se anunciará mediante su publicación en el Boletín Oficial del Estado y se abrirá transcurridas al menos 24 horas desde la publicación del anuncio. El anuncio contendrá la fecha de la subasta, el órgano de recaudación ante el que se sigue el procedimiento y la dirección electrónica que corresponda a la subasta en el Portal de Subastas.

4. En el Portal de Subastas se recogerán los datos esenciales de la subasta y de los bienes a subastar, indicando:

a) Descripción de los bienes o lotes, tipo de subasta para cada uno y tramos para la licitación, locales o recintos donde están depositados los bienes y los títulos disponibles y días y horas en que podrán ser examinados.

Cuando se trate de bienes inscribibles en registros públicos, se indicará que los licitadores no tendrán derecho a exigir otros títulos de propiedad que los aportados en el expediente; que de no estar inscritos los bienes en el registro, el documento público de venta es título mediante el cual puede efectuarse la inmatriculación en los términos previstos en la legislación hipotecaria, y que, en los demás casos en que sea preciso, habrán de proceder, si les interesa, como dispone el título VI de la Ley Hipotecaria para llevar a cabo la concordancia entre el registro y la realidad jurídica.

b) Indicación expresa de que en el tipo de la subasta no se incluyen los impuestos indirectos que graven la transmisión de dichos bienes.

c) Obligación de constituir un depósito del 5 o 10 por ciento del tipo de subasta del bien o lote por el que se desea pujar conforme a lo dispuesto en el artículo 103 bis de este reglamento.

Asimismo, se advertirá que, si los adjudicatarios no satisfacen el precio del remate, dicho depósito se aplicará a la cancelación de la deuda, sin perjuicio de las responsabilidades en que puedan incurrir por los perjuicios que origine la falta de pago del precio de remate.

d) Advertencia de que la subasta se suspenderá en cualquier momento anterior al de emisión de la certificación del acta de adjudicación de los bienes, o, en su caso, al de otorgamiento de la escritura pública de venta si se efectúa el pago de la cuantía establecida en el artículo 169.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

e) Expresión de las cargas, gravámenes y situaciones jurídicas de los bienes y de sus titulares que, en su caso, hayan de quedar subsistentes y afecten a los bienes.

f) Obligación del adjudicatario, en los 15 días siguientes a que le sea notificada la adjudicación del bien o lote, de ingresar la diferencia entre el depósito constituido y el precio de adjudicación. En su caso, se advertirá de la posibilidad de que el pago de la cantidad señalada podrá efectuarse el mismo día en que se produzca el otorgamiento de la escritura pública de venta en los términos previstos en el artículo 111.1 de este reglamento.

g) Cualquier otra circunstancia, cláusula o condición que deba aplicarse en la subasta.

Los datos esenciales a los que hace referencia este apartado 4 podrán ser publicitados en la sede electrónica del organismo correspondiente, conforme a lo establecido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

La celebración de la subasta también podrá anunciarse en medios de comunicación de gran difusión, en publicaciones especializadas y en cualquier otro medio adecuado al efecto cuando el órgano de recaudación competente así lo acuerde.

Artículo 102. *Subastas de bienes agrupados y simultáneas.*

1. Los órganos de recaudación competentes podrán acordar la celebración de subastas en las que se agrupen bienes correspondientes a acuerdos de enajenación adoptados por distintos órganos de su ámbito territorial.

2. Cuando las circunstancias lo aconsejen y ello sea posible, el órgano de recaudación competente podrá autorizar, asimismo, la acumulación de enajenaciones de bienes que deba llevar a cabo con otras Administraciones Públicas.

Artículo 103. *Licitadores.*

1. Con excepción del personal adscrito al órgano de recaudación competente, de los tasadores, de los depositarios de los bienes y de los funcionarios directamente implicados en el procedimiento de apremio, podrá tomar parte en la subasta o concurso o adjudicación directa, por si o por medio de representante, cualquier persona que posea capacidad de obrar con arreglo a derecho y que no tenga para ello impedimento o restricción legal, siempre que se identifique adecuadamente.

2. Una vez abierta la subasta en el Portal de Subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado solamente se podrán realizar pujas electrónicas.

Los interesados que quieran participar en la subasta deberán estar dados de alta como usuarios del sistema y accederán al mismo por alguno de los medios electrónicos de acreditación de la identidad admitidos por el Boletín Oficial del Estado, de manera que se garantice una plena identificación de los licitadores. El alta podrá realizarse en el Portal de Subastas utilizando un medio electrónico de identificación admitido por la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado o bien mediante la comparecencia personal del interesado ante un funcionario público de cualquiera de las Administraciones públicas y órganos que celebren subastas a través del Portal de Subastas, que facilitará este trámite en los términos que se establezcan en su respectiva normativa.

En todo caso se advertirá a quien pretenda darse de alta como usuario, de las condiciones en las que se desarrollarán los procedimientos de enajenación a través del Portal de Subastas.

3. Cuando la participación en la subasta se lleve a cabo en virtud de la colaboración social a la que se refiere el artículo 100.5, el licitador, en el momento de su acreditación, podrá manifestar que en el caso de resultar adjudicatario se reserva el derecho a ceder dicho remate a un tercero para que el documento público de venta pueda otorgarse directamente a favor del cesionario.

Artículo 103 bis. *El Depósito obligatorio.*

1. Todo licitador, para ser admitido como tal, deberá constituir el siguiente depósito:

a) Un depósito del 10 por ciento del tipo de subasta cuando los bienes o lotes por los que desee pujar sean exclusivamente bienes muebles.

b) Un depósito del 5 por ciento del tipo de subasta cuando los bienes o los lotes por los que desee pujar sean bienes inmuebles o contengan al menos un bien inmueble.

2. Al realizar la puja, el licitador deberá declarar si desea que su depósito quede reservado para el caso de que el mejor postor de la subasta no cumpliera la obligación de ingresar el resto del precio de adjudicación en el plazo concedido a estos efectos. En ese caso el bien podrá adjudicarse en favor de los que le sigan por el orden de sus respectivas posturas y, si fueran iguales, por el orden cronológico en que hubieran sido realizadas.

3. En todo caso cuando el licitador realice una puja inferior o igual a la que fuera la mayor oferta existente hasta ese momento, el depósito quedará reservado en los términos previstos en el apartado anterior.

4. Finalizado el período de presentación de ofertas quedarán disponibles para los licitadores, cuyos depósitos no hubieran quedado reservados conforme a los apartados anteriores, las cantidades depositadas excepto la que corresponda al mejor postor, la cual quedará reservada como garantía del cumplimiento de la obligación de satisfacer el resto del precio de adjudicación y, en su caso, como parte del precio de venta.

Las cantidades depositadas que hubieran sido reservadas quedarán disponibles una vez cumplida la obligación por el rematante o adjudicatario de satisfacer el resto del precio de adjudicación.

Artículo 103 ter. *La Mesa de subasta.*

1. La Mesa estará compuesta por el presidente, el secretario y uno o más vocales, designados entre funcionarios en la forma que se establezca en la norma de organización específica.

2. Tratándose de subastas a las que se refiere el artículo 102.1 de este reglamento, se formará una única Mesa cuya composición será acorde con lo señalado anteriormente y que designará entre sus vocales representantes de los distintos órganos afectados.

3. En caso de subastas realizadas conforme al artículo 102.2 de este reglamento, entre los miembros de la Mesa habrá al menos un representante de cada órgano u órganos de recaudación competentes.

Artículo 104. *Desarrollo de la subasta.*

1. La subasta comenzará en la fecha señalada en el anuncio de la subasta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 101.3 de este reglamento.

La presentación de ofertas se llevará a cabo, en todo caso, de forma electrónica en el Portal de Subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado.

2. Una vez abierta la subasta se podrán realizar pujas electrónicas durante un plazo de veinte días naturales desde su apertura. Las pujas se enviarán electrónicamente a través de sistemas seguros de comunicaciones al Portal, que devolverá un acuse técnico garantizado con sello electrónico del momento exacto de recepción de la puja y de su cuantía. En ese instante se publicará electrónicamente la puja y el postor que viera superada su puja será advertido de esta circunstancia por el sistema.

3. El importe de salida o puja mínima del bien o lote subastado será el 10 por ciento del tipo de subasta, salvo que estos bienes o lotes tengan una carga superior o igual al 25 por ciento del importe de valoración.

Serán admisibles pujas por importe superior, igual o inferior a la más alta ya realizada, que podrán ser, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 103 bis de este reglamento, reservadas para el supuesto de que el licitador que haya realizado la puja más alta no ingrese finalmente el precio de remate. En el caso de que existan pujas por el mismo importe, se preferirá la anterior en el tiempo.

La subasta no se cerrará hasta que haya transcurrido una hora desde la realización de la última puja, aunque ello conlleve la ampliación del plazo inicialmente fijado, con un límite máximo de ampliación de 24 horas.

4. En cualquier momento anterior a la emisión de la certificación del acta de adjudicación de bienes, o en su caso, al otorgamiento de la escritura pública de venta, podrá el deudor liberar sus bienes pagando íntegramente la cuantía establecida en el artículo 169.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 104 bis. *Finalización, adjudicación y pago.*

1. Finalizada la fase de presentación de ofertas la Mesa se reunirá en el plazo máximo de 15 días naturales y procederá a adjudicar los bienes o lotes subastados o declarar desierta la subasta conforme a las siguientes reglas:

a) En caso de que la mejor oferta presentada fuera igual o superior al 50 por ciento del tipo de subasta del bien, la Mesa adjudicará el bien o lote al licitador que hubiera presentado dicha postura.

Si transcurrido el plazo regulado en la letra b) del apartado 3 de este artículo el licitador que haya realizado la puja más alta no ingresara finalmente el precio de remate, la Mesa, atendiendo al interés público, podrá adjudicar el bien o lote a la mejor oferta con reserva de depósito o declarar desierta la subasta, aunque dicha oferta sea superior al 50 por ciento del tipo de subasta.

b) Cuando la mejor de las ofertas presentadas fuera inferior al 50 por ciento del tipo de subasta del bien, la Mesa, atendiendo al interés público y sin que exista precio mínimo de

adjudicación, decidirá si la oferta es suficiente, acordando la adjudicación del bien o lote o declarando desierta la subasta.

c) Si para un mismo deudor se hubiera acordado la subasta de varios bienes simultáneamente y, finalizado el plazo de realización de pujas electrónicas, en virtud de las cuantías ofrecidas no fuera necesaria la adjudicación de todos los bienes para cubrir la deuda reclamada en su totalidad, el orden de adjudicación a seguir por la Mesa se determinará de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 99 de este reglamento.

2. Adoptado el acuerdo correspondiente, se entenderá finalizada la subasta y se procederá a levantar acta por el Secretario de la Mesa.

3. Cuando la Mesa haya decidido la adjudicación de los bienes o lotes subastados el procedimiento será el siguiente:

a) Designado adjudicatario conforme a los apartados anteriores y cuando, según la legislación aplicable, existan interesados que sean titulares de un derecho de tanteo u otro de adquisición preferente que obligue a poner en conocimiento previo las condiciones de la adjudicación, se comunicará ésta a dichos interesados. La adjudicación acordada por la Mesa quedará en suspenso durante el plazo en el que, según la legislación aplicable, los interesados puedan ejercer su derecho de adquisición.

b) La adjudicación será notificada al adjudicatario, instándole para que efectúe el pago de la diferencia entre el precio total de adjudicación y el importe del depósito en los 15 días siguientes a la fecha de la notificación, con la advertencia de que si no lo completa en dicho plazo perderá el importe del depósito que se aplicará a la cancelación de las deudas objeto del procedimiento. Todo ello, sin perjuicio de las responsabilidades en que pueda incurrir el adjudicatario por los perjuicios que origine a la Administración la falta de pago del precio de remate y a cuyo resarcimiento quedará obligado en todo caso.

c) Asimismo, y de existir otras posturas con reserva de depósito, la Mesa podrá acordar la adjudicación al licitador que hubiera realizado la oferta más elevada de aquellos cuyo depósito hubiera sido reservado, de acuerdo con las reglas de adjudicación anteriores.

d) Los adjudicatarios que hubiesen ejercitado la opción prevista en el apartado 3 del artículo 103 de este reglamento, deberán, en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente a que les sea notificada la adjudicación, comunicar la identidad del cesionario a cuyo nombre se otorgará el documento público de venta, con la advertencia de que dicha comunicación no altera el plazo de pago previsto anteriormente.

e) Ingresado el remate se entregará a los adjudicatarios, salvo en los supuestos en que hayan optado por el otorgamiento de escritura pública de venta previsto en el artículo 111.1 de este reglamento, certificación del acta de adjudicación de los bienes, en la que habrá de constar, además de la transcripción de la propia acta en lo que se refiere al bien adjudicado y al adjudicatario, la acreditación de haberse efectuado el pago del remate y de haberse emitido en conformidad informe por parte del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la observancia de las formalidades legales en el procedimiento de apremio, cuando haya sido solicitado por el órgano de recaudación y, en todo caso, cuando la adjudicación recaiga sobre bienes o derechos inscribibles en el Registro de la Propiedad.

La citada certificación constituye un documento público de venta a todos los efectos y en ella se hará constar que queda extinguida la anotación preventiva hecha en el registro público correspondiente a nombre de la Hacienda Pública. Asimismo, tal y como se establece en el artículo 111.3 de este reglamento, se expedirá mandamiento de cancelación de las cargas posteriores.

f) La Administración practicará la correspondiente liquidación, entregando el sobrante, si hubiera, al obligado al pago. Si éste no lo recibe, quedará a su disposición en la Caja General de Depósitos en el plazo de 10 días desde el pago del precio de remate.

Igualmente se depositará el sobrante cuando existan titulares de derechos posteriores a los de la Hacienda pública.

4. Si finalizados los procedimientos de enajenación, y en su caso, adjudicación a la Hacienda Pública, quedaran bienes o derechos sin adjudicar, los mismos podrán ser objeto de nuevos procedimientos de enajenación siempre que no se haya producido la prescripción de la acción de cobro de las deudas respecto a las cuales se desarrollan dichos procedimientos.

Artículo 105. *Subastas a través de empresas o profesionales especializados.*

1. El órgano de recaudación competente podrá encargar la ejecución material de las subastas a empresas o profesionales especializados.

2. Será aplicable en tales casos lo dispuesto para las subastas en esta subsección, con las particularidades siguientes:

a) El anuncio de la subasta contendrá los datos esenciales de la misma, conforme a lo establecido en el artículo 101.4 de este reglamento. El anuncio será publicitado en la sede electrónica del organismo correspondiente, conforme a lo establecido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

La celebración de la subasta también podrá anunciarse en medios de comunicación de gran difusión, en publicaciones especializadas y en cualquier otro medio adecuado al efecto cuando el órgano de recaudación competente así lo acuerde.

b) No será necesaria la constitución de depósito previo para concurrir a la licitación.

c) El desarrollo de la licitación se realizará conforme a las prácticas habituales de este tipo de actos.

d) La Mesa, compuesta según establece el artículo 103 ter de este reglamento, estará representada en el acto de licitación por uno de sus componentes, que decidirá sobre las incidencias que pudieran surgir en su desarrollo.

e) Cuando se paguen las cantidades establecidas en el artículo 169.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el acto de la subasta, el representante de la Mesa suspenderá la licitación de los bienes correspondientes.

3. El representante de la Mesa extenderá diligencia en que se hagan constar los elementos esenciales de la subasta. A partir de ese momento, la Mesa de subasta actuará conforme al artículo 104.

Artículo 106. *Enajenación por concurso.*

1. La enajenación de bienes embargados sólo podrá celebrarse por concurso:

a) Cuando la realización de lo embargado por medio de subasta, por sus cualidades o magnitud, pudiera producir perturbaciones nocivas en el mercado.

b) Cuando existan otras razones de interés público debidamente justificadas.

2. El concurso deberá ser autorizado por el órgano competente y su convocatoria se publicará en el Boletín Oficial del Estado y en el boletín oficial correspondiente a la demarcación territorial del órgano de recaudación al que este adscrito el obligado al pago. En dicha convocatoria se señalarán los bienes objeto de enajenación, el plazo y las condiciones para concurrir, la forma de pago y el depósito a realizar. Asimismo, se señalarán, si las hubiese, las condiciones especiales del concurso, referidas tanto a los requisitos de los concursantes como a la retirada y utilización de los bienes enajenados.

En lo no previsto expresamente se estará a lo establecido para la enajenación por subasta en lo que resulte aplicable.

3. Terminado el plazo de admisión de ofertas, el órgano competente decidirá adjudicar el concurso o declararlo desierto en un plazo de cinco días.

La adjudicación se hará a la oferta más ventajosa, teniendo en cuenta no sólo el aspecto económico, sino también el cumplimiento de todas las condiciones incluidas en la convocatoria.

En caso de que el concurso se declare desierto podrá procederse posteriormente a la adjudicación directa.

Artículo 107. *Enajenación mediante adjudicación directa.*

1. Procederá la adjudicación directa de los bienes o derechos embargados:

a) Cuando, después de realizado el concurso, queden bienes o derechos sin adjudicar.

b) Cuando se trate de productos perecederos o cuando existan otras razones de urgencia, justificadas en el expediente.

c) En otros casos en que no sea posible o no convenga promover concurrencia, por razones justificadas en el expediente.

2. Si se trata de bienes perecederos, en el acuerdo de enajenación el órgano competente podrá establecer los límites y condiciones de la adjudicación directa y se podrá, en este caso, prescindir de la propuesta de adjudicación a que se refiere el apartado 6.

3. El órgano de recaudación competente procederá en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente de la notificación del acuerdo de enajenación por adjudicación directa a realizar las gestiones conducentes a dicha adjudicación directa de los bienes en las mejores condiciones económicas, para lo que utilizará los medios que considere más ágiles y efectivos.

4. La adjudicación directa se desarrollará conforme a los siguientes criterios:

a) La convocatoria se anunciará en la sede electrónica de la Administración Pública que corresponda.

b) En la convocatoria se establecerá la fecha límite para la admisión de ofertas. La presentación de ofertas se hará por vía telemática.

5. El precio mínimo de adjudicación será:

a) Cuando los bienes hayan sido objeto de concurso, el tipo del concurso.

b) En los demás supuestos, los bienes se valorarán con referencia a precios de mercado.

Si las ofertas no alcanzan los valores señalados, los bienes podrán adjudicarse sin precio mínimo.

6. En función de las ofertas presentadas se formulará, en su caso, propuesta de adjudicación por el órgano de recaudación competente en favor de la mejor oferta económica. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado 3 sin haberse dictado acuerdo de adjudicación, se dará por concluido dicho trámite.

7. La adjudicación se formalizará mediante acta en el caso del apartado 1.a) y por resolución del órgano de recaudación competente en los demás casos.

8. Los bienes serán entregados al adjudicatario una vez haya sido hecho efectivo el importe procedente.

9. En lo no previsto expresamente, se estará a lo establecido para la enajenación por subasta en lo que resulte aplicable. En particular, se advertirá al adjudicatario que si no satisface el precio de remate en el plazo establecido al efecto, puede incurrir en responsabilidad por los perjuicios que ocasione la falta de pago.

10. Transcurrido el trámite de adjudicación directa, se adjudicará el bien o derecho a cualquier interesado que satisfaga el importe del tipo del concurso realizado antes de que se acuerde la adjudicación de los bienes o derechos a la Hacienda pública.

Subsección 6.ª Adjudicación de bienes y derechos a la Hacienda Pública y actuaciones posteriores a la enajenación

Artículo 108. *Competencia.*

Serán competentes para adjudicar bienes o derechos a la Hacienda pública en pago de deudas no cubiertas en el curso del procedimiento de apremio los órganos que establezca la norma de organización específica.

Artículo 109. *Adjudicación de bienes y derechos.*

1. Cuando en el procedimiento de enajenación regulado en la anterior subsección no se hubieran adjudicado alguno o algunos de los bienes embargados, el órgano de recaudación competente podrá proponer de forma motivada al órgano competente su adjudicación a la Hacienda pública en pago de las deudas no cubiertas.

Cuando los bienes embargados o sobre los que se hubiese constituido garantía fuesen integrantes del patrimonio histórico español, podrá prescindirse de los procedimientos de enajenación previstos en la subsección 5.ª anterior y se actuará conforme a lo dispuesto en este artículo.

2. Si se trata de bienes inmuebles que no tengan cargas o gravámenes o, aun teniéndolos, el importe de dichas cargas sea inferior al valor en que deban ser adjudicados según el artículo 172 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el órgano

competente acordará la adjudicación. No obstante, podrá no acordarla cuando existan circunstancias que permitan prever que dichos bienes no tendrán utilidad para la Hacienda pública; a tales efectos, se solicitará informe previo al Delegado de Economía y Hacienda para la valoración de dichas circunstancias.

Previamente al acuerdo de adjudicación, podrá solicitarse informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico cuando la complejidad jurídica del expediente lo requiera.

Si las cargas o gravámenes son superiores, el órgano competente consultará a la Dirección General del Patrimonio del Estado sobre la conveniencia de dicha adjudicación. En la consulta se hará constar toda la información que permita tomar una decisión razonada al respecto.

El citado centro directivo contestará a la consulta en el plazo de tres meses. Si no contesta en dicho plazo o la contestación es denegatoria, no se acordará la adjudicación.

En caso de contestación afirmativa, el órgano competente acordará la adjudicación.

En las resoluciones en que se acuerde la adjudicación a la Hacienda pública se hará constar, además, que los titulares de cargas reales verán disminuido el importe de sus créditos con los débitos, si para la efectividad de estos el Estado tiene derecho de hipoteca legal tácita.

La disminución comenzará por el último que figure en la certificación del Registro de la Propiedad, respetando las preferencias legalmente establecidas, y se inscribirá en este, en virtud de la resolución a que se refiere este apartado.

La adjudicación a la Hacienda pública con disminución de los créditos citados será notificada a los interesados.

3. Si se trata de bienes muebles cuya adjudicación se presuma que puede interesar a la Hacienda pública, el órgano competente podrá acordar dicha adjudicación, una vez tenida en cuenta la previsible utilidad que pudiera reportar a aquella y consultado, en su caso, el órgano o entidad de derecho público que pudiera utilizar dichos bienes.

Artículo 110. *Inscripción y cancelación de cargas.*

1. Los bienes inmuebles adjudicados a la Hacienda pública serán inscritos en el Registro de la Propiedad en virtud de certificación expedida por el órgano de recaudación competente, en la que se harán constar las actuaciones del expediente y los datos necesarios para dicha inscripción, en cumplimiento de lo que dispone el artículo 26 Reglamento Hipotecario, aprobado por el Decreto de 14 de febrero de 1947.

2. Asimismo, se expedirá mandamiento de cancelación de las cargas posteriores con relación a los créditos ejecutados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 175, regla 2.ª, del reglamento citado.

Artículo 111. *Escritura pública de venta y cancelación de cargas.*

1. Una vez notificada la adjudicación, el adjudicatario podrá solicitar el otorgamiento de escritura pública de venta del inmueble.

El adjudicatario deberá comunicar de forma expresa esta opción en el plazo de 5 días a contar desde la notificación de la adjudicación.

En este caso, el adjudicatario, en el referido plazo de cinco días, deberá efectuar un ingreso adicional del 5 por ciento del precio de remate del bien.

Con carácter previo a dicho otorgamiento, se remitirá el expediente al órgano con funciones de asesoramiento jurídico para que emita el preceptivo informe en el plazo de cinco días desde la fecha de recepción del expediente de referencia. El órgano de recaudación competente dispondrá lo necesario para que se subsanen los defectos que se observen.

2. Una vez devuelto el expediente por el órgano con funciones de asesoramiento jurídico, con informe de haberse observado las formalidades legales en el procedimiento de apremio, deberán ser otorgadas las escrituras de venta de los inmuebles que hubieran sido enajenados dentro de los 30 días siguientes, previa citación debidamente notificada a los obligados al pago o a sus representantes si los tuviesen.

Si no comparecieran a la citación, se otorgarán de oficio tales escrituras a favor de los adjudicatarios por el órgano competente, que actuará en sustitución del obligado al pago, haciéndose constar en ellas que queda extinguida la anotación preventiva hecha en el Registro de la Propiedad a nombre de la Hacienda pública.

3. Asimismo, se expedirá mandamiento de cancelación de las cargas posteriores con relación a los créditos ejecutados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 175, regla 2.ª, del Reglamento Hipotecario.

Artículo 112. *Levantamiento de embargo.*

Una vez cubiertos el débito, intereses y costas del procedimiento, el órgano de recaudación levantará el embargo sobre los bienes no enajenados y acordará su entrega al obligado al pago.

Subsección 7.ª Costas del procedimiento de apremio

Artículo 113. *Costas del procedimiento de apremio.*

1. Tienen la consideración de costas del procedimiento de apremio los gastos que se originen durante su desarrollo. Estas costas serán exigidas al obligado al pago.

2. Están comprendidos en el concepto de costas del procedimiento los siguientes gastos:

a) Los honorarios de empresas o profesionales ajenos a la Administración que intervengan en valoraciones, deslindes y enajenación de los bienes embargados.

b) Los honorarios de los registradores y demás gastos que deban abonarse por las actuaciones en los registros públicos.

c) Los que deban abonarse por depósito y administración de los bienes embargados.

d) Los pagos realizados a acreedores, según se dispone en el artículo 77.2.

e) Los importes que el órgano de recaudación competente haya satisfecho como alquiler de negocio, en aquellos casos en que el derecho de cesión del contrato de arrendamiento del local de negocio haya sido embargado.

f) Los demás gastos que exija y requiera la propia ejecución.

3. No podrán incluirse como costas los gastos ordinarios de los órganos de la Administración.

Artículo 114. *Honorarios y gastos de depósito y administración.*

1. Las empresas o profesionales devengarán sus honorarios con arreglo a la tarifa que oficialmente tengan establecida o de acuerdo con la cuantía que se haya estipulado en el contrato celebrado con la Administración.

El pago de estos servicios se realizará una vez que hayan sido prestados y previa la conformidad del órgano de recaudación competente, de acuerdo con las normas sobre procedimiento de gastos y pagos públicos.

2. Los gastos que se ocasionen por actuaciones de los registros públicos serán los establecidos en la normativa vigente. Las actuaciones que consistan en facilitar información a los órganos de recaudación tendrán carácter gratuito.

Los registradores o encargados de los registros expedirán factura de los gastos que procedan y los consignarán en los mandamientos o demás documentos que les sean presentados o que expidan relacionados con los bienes embargables.

El pago de dichos honorarios se efectuará una vez realizada la enajenación de los bienes o cobrado el débito perseguido. Si el crédito resultara incobrable, el pago se efectuará una vez practicada la liquidación de costas con cargo a los fondos habilitados para este fin.

3. Tendrán la consideración de gastos originados por los depósitos de bienes embargados los siguientes:

a) La retribución a los depositarios, si la hubiera.

b) Los de transporte, embalaje o acondicionamiento, almacenaje, mantenimiento, conservación, custodia y exhibición cuando no estén incluidos en la retribución citada en el párrafo a).

c) Los originados por el desempeño de funciones de administración necesarios para la gestión de los bienes en los casos previstos en el artículo 95.

El pago de los servicios a que se refiere este apartado se realizará una vez prestados, de acuerdo con las normas sobre procedimiento de gastos y pagos públicos.

Artículo 115. *Liquidación de las costas.*

1. En la liquidación definitiva de cada expediente de apremio se incluirán las costas correspondientes.

2. Las costas que afecten a varios obligados al pago y no puedan imputarse a cada uno individualmente se distribuirán entre ellos proporcionalmente a sus respectivas deudas.

3. Ninguna partida de costas podrá ser exigida al obligado al pago si el expediente no incluye los recibos, facturas o minutas de honorarios que la acrediten.

4. Al entregar al obligado al pago el correspondiente justificante de pago, se hará constar en este, o por separado, según proceda, el importe de las costas a su cargo, detallando los conceptos a que correspondan.

5. Procederá la devolución de las costas satisfechas en los casos de anulación de la liquidación o del procedimiento de apremio en que se hayan causado.

6. Cuando, ultimado un procedimiento administrativo de apremio y practicada liquidación, las cantidades obtenidas no cubrieran el importe de las costas devengadas, la parte restante será a cargo de la Administración.

Sección 3.ª Terminación del procedimiento de apremio

Artículo 116. *Terminación del procedimiento de apremio.*

1. Cuando en el procedimiento de apremio resultasen solventados los débitos perseguidos y las costas, se declarará dicho extremo en el expediente de apremio, que quedará ultimado.

2. Cuando el importe obtenido fuera insuficiente, se aplicará en primer lugar a las costas y seguidamente a as deudas cuyo cobro se persigue en el procedimiento según las reglas de imputación del artículo 63 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de lo previsto en los párrafos a) y b) del siguiente apartado. Por la parte no solventada se actuará de acuerdo con lo dispuesto para los créditos incobrables en los artículos 61 a 63 de este reglamento.

3. Cuando en el caso anterior el expediente incluya varios débitos, una vez aplicado el importe obtenido a las costas, con el resto se seguirán las normas siguientes:

a) En primer lugar, se aplicarán las cantidades obtenidas que estén afectadas singularmente al pago de deudas determinadas, sea por garantía, derecho real u otras de igual significación.

b) Aplicadas las anteriores, se tendrán en cuenta las preferencias genéricas establecidas a favor de determinadas clases de créditos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, así como en otras leyes aplicables.

c) Realizadas las aplicaciones anteriores, si existe sobrante, se aplicará por orden de antigüedad de los créditos, determinado por la fecha en que la deuda fue exigible.

4. Cuando el procedimiento de recaudación se desarrolle en el marco de la asistencia mutua, el procedimiento podrá terminar, además, por la modificación o retirada de la solicitud de dicha asistencia.

Sección 4.ª Tercerías

Artículo 117. *Carácter de la tercería.*

1. La reclamación en vía administrativa será requisito previo para el ejercicio de la acción de tercería ante los juzgados y tribunales civiles. Dicha reclamación se tramitará y resolverá por las normas contenidas en esta sección.

2. La tercería sólo podrá fundarse en el dominio de los bienes embargados al obligado al pago o en el derecho del tercerista a ser reintegrado de su crédito con preferencia al que es objeto del expediente de apremio

3. No podrá ser calificada como reclamación de tercería la formulada por el obligado al pago.

Artículo 118. *Competencias en materia de tercerías.*

La competencia para la tramitación de la tercería, así como la competencia para su resolución, corresponderá a los órganos que se determinen en la norma de organización específica.

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

1. La reclamación de tercería se formulará por escrito, acompañando un principio de prueba por escrito del fundamento de la pretensión del tercerista, quedando a disposición de los órganos de recaudación los documentos originales en que base su pretensión. El escrito se dirigirá al órgano que esté tramitando el procedimiento de apremio, el cual lo remitirá al órgano competente para su tramitación.

Si el escrito de reclamación no reúne los requisitos exigibles a las solicitudes que se dirijan a la Administración o el tercerista no acompaña los documentos en los que pueda fundar su derecho al escrito de reclamación, el órgano competente para la tramitación le requerirá para que subsane su falta, para lo que dispondrá de un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, con la advertencia expresa de que, de no hacerlo así, se procederá al archivo de la reclamación.

Recibida la documentación o, en su caso, subsanados los defectos observados en la presentada, se dictará, si procede, acuerdo de admisión a trámite que será notificado al tercerista y al obligado al pago. Dicho acuerdo deberá ser dictado en el plazo de 15 días desde que se reciba la reclamación o se entiendan subsanados los defectos.

2. No se admitirá segunda o ulterior tercería fundada en títulos o derechos que poseyera el tercerista al tiempo de formular la primera.

La tercería de dominio no se admitirá con posterioridad al momento en que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación civil, se produzca la transmisión de los bienes o derechos a un tercero que los adquiera a través de los procedimientos de enajenación previstos en este reglamento, o a la Hacienda pública por su adjudicación en pago.

La tercería de mejor derecho no se admitirá después de haberse percibido el precio de la venta mediante la ejecución forzosa o, en el supuesto de adjudicación de los bienes o derechos al ejecutante, después de que este adquiera su titularidad conforme a lo dispuesto en la legislación civil.

El acuerdo de inadmisión deberá ser notificado al tercerista y al obligado al pago. Contra dicho acuerdo no procederá recurso o reclamación en vía administrativa.

3. Recibido el escrito y los documentos que han de acompañarlo, se unirá al expediente de apremio, se calificará la tercería como de dominio o de mejor derecho y de haberse presentado en tiempo y forma, se suspenderá o proseguirá el procedimiento sobre los bienes o derechos controvertidos, según lo dispuesto en el artículo 165.4 y 5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en los apartados siguientes de este artículo.

4. Si la tercería fuese de dominio, una vez admitida a trámite, se producirán los siguientes efectos:

a) Se adoptarán las medidas de aseguramiento que procedan según la naturaleza de los bienes. Entre otras, podrá practicarse anotación de embargo en los registros correspondientes o realizarse el depósito de los bienes. Una vez adoptadas tales medidas, se suspenderá el procedimiento de apremio respecto de los bienes o derechos objeto de la tercería.

b) Si los bienes consisten en dinero, en efectivo o en cuentas, se consignará su importe en la Caja General de Depósitos o se ordenará su retención en cuentas a disposición del órgano de recaudación competente, según decida este.

c) Si los bienes o derechos no pueden conservarse sin sufrir deterioro o quebranto sustancial en su valor en caso de demora, el órgano de recaudación competente podrá acordar su enajenación de acuerdo con lo previsto en este reglamento y se consignará en este caso el importe obtenido a resultas de la resolución de la reclamación de tercería.

d) El procedimiento seguirá con respecto a los demás bienes y derechos del obligado al pago que no hayan sido objeto de la tercería hasta quedar satisfecha la deuda; en este caso, se dejará sin efecto el embargo sobre los bienes y derechos controvertidos, sin que ello suponga reconocimiento alguno de la titularidad del reclamante y se procederá al archivo de la reclamación de tercería planteada.

5. Si la tercería fuera de mejor derecho, una vez admitida a trámite, se proseguirá el procedimiento de apremio hasta la realización de los bienes o derechos y se consignará el importe obtenido a resultas de la reclamación de tercería. No obstante, podrá suspenderse su ejecución si el tercerista consigna el importe de la cantidad a que se refiere artículo 169.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o el valor del bien a que se refiere la tercería si este último fuese inferior. A estos efectos, la valoración del bien se realizará conforme a lo dispuesto en el artículo 97 de este reglamento.

Igualmente, si los bienes consistieran en dinero, en efectivo o en cuentas, podrá acordarse la consignación de su importe en la Caja General de Depósitos o su retención en cuentas a disposición del órgano de recaudación competente, según decida este.

Artículo 120. *Tramitación y resolución de la tercería.*

1. En el plazo de 15 días desde la admisión a trámite de la tercería presentada el órgano competente para la tramitación remitirá la reclamación, junto con la documentación aportada y el expediente de apremio, al órgano competente para su resolución. También remitirá una propuesta de resolución debidamente motivada.

El órgano competente para resolver podrá ordenar que se complete el expediente con los antecedentes, informes, documentos y datos que resulten necesarios. Igualmente, deberá solicitar informe del correspondiente órgano con funciones de asesoramiento jurídico, que deberá emitirlo en el plazo de 15 días. La solicitud de informe irá acompañada de todos los documentos del expediente de apremio que puedan tener trascendencia para la resolución de la tercería.

2. La resolución deberá notificarse en el plazo en el plazo de seis meses.

Transcurrido dicho plazo sin que se haya notificado la resolución, se podrá entender desestimada la reclamación a efectos de formular la correspondiente demanda judicial.

3. Si transcurridos 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación a que se refiere el apartado anterior, no se justificara documentalmente, ante el órgano competente para tramitar la reclamación de tercería, la interposición de la demanda judicial, continuarán los trámites el procedimiento de apremio que quedaron en suspenso.

4. El órgano con funciones de asesoramiento jurídico que intervenga en los procesos de tercería ante los juzgados o tribunales civiles comunicará a los órganos que tramiten los procedimientos de apremio las resoluciones judiciales firmes que recaigan en aquellos procesos.

Artículo 121. *Efectos de la estimación de la reclamación de tercería.*

1. Si la tercería fuera de dominio, la estimación de la reclamación determinará el levantamiento del embargo acordado sobre los bienes o derechos objeto de la reclamación, salvo en el supuesto de que se hubiera acordado previamente su enajenación por no haber podido conservarse sin sufrir deterioro o quebranto sustancial en su valor en caso de demora; en este caso, le será entregado al reclamante el producto obtenido en aquella con la oportuna liquidación del interés legal a su favor sobre la cantidad percibida calculado desde la fecha de consignación del depósito y hasta la ordenación del pago.

2. Si la tercería fuera de mejor derecho, la estimación de la reclamación determinará la entrega al reclamante del producto obtenido en la ejecución, una vez deducidos los costes necesarios para su realización en el procedimiento administrativo de apremio.

Artículo 122. *Tercerías a favor de la Hacienda pública.*

Cuando al efectuarse el embargo de bienes se compruebe que estos ya han sido embargados en el seno de otro procedimiento ejecutivo, judicial o administrativo, se informará al órgano competente con el detalle necesario para que este lo comunique al órgano con funciones de asesoramiento jurídico, a fin de que, si se estima procedente, se ejerciten las acciones pertinentes en defensa del mejor derecho de la Hacienda pública.

Sección 5.ª Actuaciones de la Hacienda pública en procedimientos concursales y en otros procedimientos de ejecución

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

1. Cuando los derechos de la Hacienda pública hayan de ejercerse ante los órganos judiciales, esta iniciará el proceso correspondiente o se personará en el proceso ya iniciado conforme a la normativa legal que resulte de aplicación

2. Los órganos de recaudación competentes podrán solicitar de los órganos judiciales la información sobre los procedimientos que puedan afectar a los derechos de la Hacienda pública cuando dicha información no este disponible a través de la representación procesal. Asimismo, podrán solicitar información a tal efecto de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera y demás órganos de recaudación sobre créditos pendientes de cobro.

3. Los órganos de recaudación remitirán al órgano con funciones de asesoramiento jurídico los documentos necesarios para la defensa de los derechos de la Hacienda pública. Los créditos de la Hacienda pública quedarán justificados mediante certificación expedida por el órgano competente.

4. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación, con las especialidades adecuadas a cada caso, a cualquier procedimiento no judicial de ejecución de bienes en que resulten afectados los derechos de la Hacienda pública.

5. Cuando se vaya a solicitar la declaración de concurso o se haya declarado un concurso que afecte a créditos que no sean de titularidad de la Hacienda pública estatal y cuya gestión recaudatoria se esté realizando por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en virtud de convenio, se observará lo establecido en el convenio.

En defecto de convenio, la Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicará los créditos que hayan sido o deban ser certificados en el proceso al titular de los créditos a fin de que pueda asumir directamente la representación y defensa de aquellos. Del mismo modo, previamente a la suscripción o adhesión a un convenio o acuerdo que pueda afectar a tales créditos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria dará traslado de su contenido al titular de aquellos, entendiéndose que presta su conformidad si en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento no manifestara lo contrario.

6. Cuando la Administración tributaria sea nombrada administrador concursal, corresponderá al órgano que se determine en la norma de organización específica aceptar el nombramiento o rechazarlo en virtud de justa causa.

TÍTULO IV

Procedimiento frente a responsables y sucesores

CAPÍTULO I

Responsables

Artículo 124. *Declaración de responsabilidad.*

1. El procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano de recaudación competente que deberá ser notificado al interesado.

El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

En dicho trámite, en su caso, se deberá dar la conformidad expresa a la que se refiere el artículo 41.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses.

2. Las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas o las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la resolución de un recurso o reclamación interpuesto contra un acuerdo de declaración de responsabilidad, en lo que dicha resolución se refiera a las liquidaciones a las que alcance el presupuesto de hecho, no afectará a aquellos obligados tributarios para los que las liquidaciones hubieran adquirido firmeza.

4. En aquellos casos en los que como consecuencia del desarrollo del procedimiento recaudatorio seguido frente al deudor principal o, en su caso, frente al responsable solidario, se haya determinado su insolvencia parcial en los términos del artículo 76.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se podrá proceder a la declaración de fallido de aquellos, a los efectos previstos en su artículo 41.

5. Si el deudor principal o los responsables solidarios fueran declarados insolventes por la parte no derivada a los responsables subsidiarios, podrá procederse, en su caso y tras la correspondiente declaración de fallido por insolvencia total, a la derivación a dichos responsables subsidiarios del resto de deuda pendiente de cobro.

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

1. Cuando en el curso de un procedimiento de inspección en el que proceda dictar una liquidación vinculada a delito, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de algún tipo de responsabilidad tributaria, trasladará el conocimiento de tales hechos al órgano de recaudación para iniciar el procedimiento de declaración de responsabilidad.

2. El trámite de audiencia al responsable se realizará, en todo caso, con posterioridad a la formalización de la propuesta de liquidación vinculada a delito del deudor principal.

El responsable dispondrá entonces de un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para formular las alegaciones y aportar la documentación que estime oportunas, respecto sólo de aquellas cuestiones que determinen la responsabilidad y su alcance y sean susceptibles de recurso en vía administrativa según la normativa vigente.

El responsable no tendrá la condición de interesado en el procedimiento de inspección en el que proceda practicar la liquidación vinculada a delito y se tendrán por no presentadas las alegaciones que formule en dicho procedimiento.

3. El acuerdo de declaración de responsabilidad habrá de dictarse con posterioridad al momento en el que conste como admitida la denuncia o querella por delito contra la Hacienda Pública. Además, en los supuestos del artículo 258.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá constar igualmente la condición formal de investigado en el proceso penal del responsable.

La notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad incluirá el requerimiento para que se realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 125. *Certificación por adquisición de explotaciones o actividades económicas.*

1. Las certificaciones a las que se refiere el artículo 175.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán contener el nombre y apellidos o razón social o denominación completa del obligado tributario titular de la explotación o actividad económica y una relación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio, con indicación de la cuantía de cada una de ellas. En esta certificación no podrán incluirse referencias a obligaciones tributarias o sanciones que no estén liquidadas en el momento de la expedición de la certificación.

2. No producirán efecto las certificaciones, cualquiera que sea su contenido, si la fecha de presentación de la solicitud para su expedición resultase posterior a la de adquisición de la explotación o actividad económica de que se trate.

3. La exención o limitación de la responsabilidad derivada de estas certificaciones surtirá efectos únicamente respecto de las deudas para cuya liquidación sea competente la Administración de la que se solicita la certificación.

4. Cuando no se haya solicitado la certificación, la responsabilidad alcanzará a las deudas y responsabilidades liquidadas o pendientes de liquidación y a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

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

1. A los efectos de lo previsto en el artículo 43.1.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán incluidas en la actividad económica principal de las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios todas las obras o servicios que, por su naturaleza, de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata por resultar indispensables para su finalidad productiva.

2. Para la emisión del certificado regulado en este artículo se entenderá que el solicitante se encuentra al corriente de sus obligaciones tributarias cuando se verifique la concurrencia de las circunstancias que, a tales efectos, se prevén en el artículo 74.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

3. En la solicitud del certificado específico deberá hacerse constar la identificación completa del pagador para el que deba surtir efectos. En caso de que sean varios los pagadores, se harán constar los datos identificativos de todos ellos, sin perjuicio de que se emita un certificado individual por cada uno.

La Administración tributaria establecerá mecanismos mediante los cuales se posibilite el acceso, con las debidas garantías de confidencialidad y seguridad, por parte del solicitante y del pagador a la información sobre el estado de tramitación de la solicitud, a los efectos previstos en el apartado siguiente.

4. El certificado o su denegación deberá quedar a disposición del interesado en el plazo de tres días. Dicho plazo será de un mes cuando se solicite con ocasión de la presentación telemática de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades. Cuando dichas declaraciones se presenten por otros medios, el plazo será de seis meses.

Dichos plazos se contarán desde la fecha de recepción de la solicitud por parte del órgano competente para su emisión, que será el que se determine en la norma de organización específica.

El solicitante podrá entender emitido el certificado a partir del día siguiente al de finalización del plazo para que dicha emisión se produzca, pudiendo obtener de la Administración tributaria comunicación acreditativa de tal circunstancia, que habrá de emitirse de forma inmediata.

La falta de emisión del certificado acreditada por dicho documento tendrá eficacia frente al pagador y determinará la exoneración de responsabilidad para el que, con tal condición, figure en la solicitud de certificado presentada por el contratista o subcontratista.

Dicha exoneración de responsabilidad se extenderá a los pagos que se realicen durante el periodo de 12 meses contado desde la fecha en que el certificado se entienda emitido.

Tendrá la consideración de pago la aceptación de efectos cambiarios durante el periodo a que hace referencia el párrafo anterior, aun cuando el vencimiento de aquellos se produzca con posterioridad a la finalización de dicho plazo.

CAPÍTULO II

Sucesores

Artículo 127. *Procedimiento de recaudación frente a los sucesores.*

1. Fallecido cualquier obligado al pago de una deuda, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquel y la notificación al sucesor del requerimiento para el pago de la deuda y costas pendientes del causante, con subrogación a estos efectos en la misma posición en que se encontraba el causante en el momento del fallecimiento y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 182.3, primer párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos:

a) Si el fallecimiento del obligado al pago se produce dentro del periodo voluntario, se requerirá al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si el fallecimiento del obligado al pago se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.

c) Si el fallecimiento se produce una vez notificada la providencia de apremio al obligado al pago y antes de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del 10 por ciento en el plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente, incluido el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, en dicho plazo, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20 por ciento.

d) Si el fallecimiento se produce después de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.

Cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar, se esperará a que transcurra el plazo concedido para ello, durante el cual podrá solicitar de la Administración una certificación de las deudas del causante con efectos meramente informativos.

La Administración, una vez acreditada de forma fehaciente la condición de heredero del solicitante, expedirá un certificado que deberá contener el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal, último domicilio del causante y del heredero y detalle de las deudas y demás responsabilidades del causante pendientes a la fecha de expedición del certificado.

2. Mientras se halle la herencia yacente, el procedimiento de recaudación de las deudas pendientes podrá dirigirse o continuar contra los bienes y derechos de la herencia. Las actuaciones se entenderán con quien ostente la administración o representación de esta, en los términos señalados en el artículo 45.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La suspensión del procedimiento de recaudación, en los términos señalados en el artículo 177.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar con arreglo a la legislación civil, no afectará a las posibles actuaciones recaudatorias que se lleven a cabo frente a la herencia yacente.

3. Desde que conste que no existen herederos conocidos o cuando los conocidos hayan renunciado a la herencia o no la hayan aceptado expresa o tácitamente, se pondrán los hechos en conocimiento del órgano competente, el cual dará traslado al órgano con funciones de asesoramiento jurídico a efectos de que se solicite la declaración de heredero que proceda, sin perjuicio de la continuación del procedimiento de recaudación contra los bienes y derechos de la herencia.

4. Disuelta una sociedad, entidad o fundación, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, que se subrogarán a estos

efectos en la misma posición en que se encontraba la sociedad, entidad o fundación en el momento de la extinción de la personalidad jurídica. En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos:

a) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce dentro del periodo voluntario, se notificará al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.

c) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce una vez notificada la providencia de apremio al obligado al pago y antes de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del 10 por ciento en el plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente, incluido el recargo de apremio reducido del 10 por ciento, en dicho plazo, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20 por ciento.

d) Si la extinción de la personalidad jurídica se produce después de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.

5. En los supuestos de entidades sin personalidad jurídica se estará al momento de disolución para la aplicación de las reglas anteriores.

6. No se aplicará el límite contenido en el artículo 40.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a los supuestos de disolución sin liquidación.

TÍTULO V

Disposiciones especiales

Artículo 128. *Exacción de la responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública.*

1. En los procedimientos por delito contra la hacienda Pública, la deuda derivada de la responsabilidad civil y de la pena de multa se acumulará al procedimiento administrativo de apremio que, en su caso, se siga contra el deudor, a los efectos de la práctica de diligencias de embargo, trabas y enajenación de bienes. El importe derivado de tales deudas no podrá incrementarse en los recargos del periodo ejecutivo.

La Hacienda pública exigirá, junto con la multa y la responsabilidad civil a la que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los intereses que se devenguen sobre el importe de dicha responsabilidad desde la fecha de la firmeza de la resolución judicial hasta la fecha de ingreso en el Tesoro y las costas del procedimiento de apremio, salvo que el juez o tribunal hubiese acordado otra cosa.

2. Contra los actos del procedimiento administrativo de apremio dictados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la exacción de la responsabilidad civil y de la multa por delito contra la Hacienda pública podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, salvo que los motivos de impugnación aducidos se refieran a la adecuación o conformidad de los actos de ejecución impugnados con la sentencia que hubiese fijado las deudas objeto de exacción por el procedimiento de apremio; en este caso, la cuestión deberá plantearse ante el juez o tribunal competente para la ejecución.

3. En caso de incumplimiento del fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil o de la multa que haya acordado el juez o tribunal conforme al artículo 125 del Código Penal, se exigirá la totalidad del importe pendiente por el procedimiento de apremio. En este caso,

no procederá aplicar recargos del periodo ejecutivo pero se exigirán los intereses que correspondan.

4. Los órganos competentes para la exacción de la responsabilidad civil y de la multa por delito contra la Hacienda pública informarán al juez o tribunal de cualquier incidente que se pueda producir en la ejecución encomendada, y en todo caso, de las siguientes actuaciones y acuerdos:

a) Los ingresos que se efectúen en el procedimiento de apremio.

b) Que se ha producido el ingreso íntegro de las deudas objeto de la encomienda legal de cobro.

c) La declaración administrativa de fallido de los responsables civiles y la declaración administrativa de incobrable de los créditos afectados.

Artículo 129. *Impugnación de los actos asociados a un proceso penal en curso.*

Contra los actos dictados por los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el ejercicio de las competencias otorgadas por la disposición adicional decimonovena de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, salvo que los motivos de impugnación aducidos se refieran a la adecuación de los actos impugnados con el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, en cuyo caso la cuestión deberá plantearse ante el órgano judicial penal competente.

Disposición adicional primera. *Órganos equivalentes de las comunidades autónomas, ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla o de las entidades locales.*

1. Los órganos competentes de las comunidades autónomas, de las ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla o de las entidades locales se determinarán conforme a lo establecido en su normativa específica.

2. Las referencias realizadas a órganos del Estado se entenderán aplicables, cuando sean competentes por razón de la materia, a los órganos equivalentes de las comunidades autónomas, ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla o de las entidades locales.

Disposición adicional segunda. *Criterios de coordinación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con la Tesorería General de la Seguridad Social en procesos concursales.*

1. A efectos de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 10 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y con los límites del artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los procesos concursales en que concurran créditos de la Hacienda pública estatal cuya gestión recaudatoria corresponda a la Agencia Estatal de Administración Tributaria con créditos de la Seguridad Social, cuya gestión recaudatoria corresponda a esta, la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Tesorería General de la Seguridad Social intercambiarán la información, circunstancias y datos relativos a dichos procesos que consideren relevantes.

Sin perjuicio de lo que pueda establecerse en el oportuno convenio de colaboración, dicho intercambio abarcará al menos la identificación y domicilio del deudor, la existencia e importe del crédito cuya gestión corresponda a una u otra de ambas entidades públicas; en su caso, la existencia y el grado de satisfacción de los créditos contra la masa, así como cualquier otra circunstancia que se considere relevante.

2. Las relaciones entre los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de la Tesorería General de la Seguridad Social implicados en el proceso estarán presididas por los principios de colaboración y cooperación. A tal efecto, se promoverá la adopción de criterios comunes relativos, entre otros aspectos, a la suscripción de acuerdos o convenios.

3. La Agencia Estatal de Administración Tributaria y a la Tesorería General de la Seguridad Social podrán acordar la necesidad de comunicar previamente a la otra parte la realización de determinadas actuaciones. En particular, y entre otras, se comunicarán recíprocamente su propósito de promover el inicio de un proceso concursal o de solicitar la apertura de la fase de liquidación.

Disposición adicional tercera. *Asistencia mutua en materia de recaudación.*

(Suprimida)

Disposición adicional cuarta. *Norma de organización específica.*

La norma de organización específica a que se refiere este reglamento deberá ser aprobada en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria antes de su entrada en vigor y deberá efectuarse su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Disposición transitoria primera. *Derechos de traspaso.*

Lo dispuesto en este reglamento en relación con el embargo de los derechos de cesión del contrato de arrendamiento de local de negocio será aplicable al embargo de los derechos de traspaso en tanto estos subsistan.

Disposición transitoria segunda. *Obtención de información, facultades y adopción de medidas cautelares en la gestión recaudatoria.*

Lo dispuesto en el artículo 10 de este reglamento se regirá por el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, en tanto no se dicten las normas reglamentarias de desarrollo de los artículos 93, 94, 142 y 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Disposición transitoria tercera. *Régimen transitorio del Reglamento General de Recaudación.*

1. Este reglamento será de aplicación a los procedimientos iniciados a partir del 1 de julio de 2004 que no hayan finalizado a su entrada en vigor en cuanto a las actuaciones que se realicen con posterioridad a dicha entrada en vigor, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Las actuaciones de enajenación de bienes continuarán rigiéndose por la normativa vigente antes de la entrada en vigor de este reglamento cuando el acuerdo de enajenación mediante subasta, la autorización para la enajenación por concurso o el inicio del trámite de adjudicación directa se hayan producido antes de la entrada en vigor de este reglamento.

2. Las consecuencias del incumplimiento de los acuerdos de concesión de aplazamientos o fraccionamientos dictados antes de la entrada en vigor de este reglamento serán las previstas en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

3. Las notificaciones de los acuerdos de denegación de aplazamientos, fraccionamientos o compensaciones dictados antes de la entrada en vigor de este reglamento, relativos a aplazamientos, fraccionamientos o compensaciones solicitados en periodo voluntario de ingreso, incluirán los plazos de pago y el cálculo de la liquidación de los intereses de demora de acuerdo con lo previsto en los artículos 108 y 56.3.a) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, respectivamente.

Disposición transitoria cuarta. *Régimen transitorio de las subastas.*

Las normas relativas al desarrollo del procedimiento de subasta a través del Portal de Subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado se aplicarán a los procedimientos iniciados a partir del 1 de septiembre de 2018.

Disposición final única. *Habilitación normativa.*

Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de este reglamento.

§ 4

Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 260, de 28 de octubre de 2004
Última modificación: 20 de septiembre de 2019
Referencia: BOE-A-2004-18398

I

El régimen sancionador tributario ha sido objeto de una profunda reforma con la promulgación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por ello resulta imprescindible la renovación de las normas que constituyen el desarrollo reglamentario de esta materia, dado que la normativa hasta ahora vigente, integrada fundamentalmente por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento general de la inspección de los tributos, no se correspondía con la diferente estructura y sistemática del nuevo régimen sancionador que incorpora la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

El nuevo régimen sancionador se caracteriza fundamentalmente por los siguientes aspectos:

a) La separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria.

b) La aplicación de los principios generales en materia sancionadora consagrados en la Constitución y en las normas generales de derecho administrativo, entre los que destacan el de legalidad, tipicidad, responsabilidad, presunción de inocencia, proporcionalidad, no concurrencia e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables.

c) La nueva tipificación de las infracciones, que adopta la clasificación tripartita de infracciones leves, graves y muy graves de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

d) La introducción de nuevas reducciones de las sanciones para los supuestos de actas con acuerdo y de pago sin recurso de la sanción.

e) La especial relevancia otorgada al aspecto subjetivo de la infracción, de modo que, en términos generales, la calificación de una infracción como grave requiere la existencia de ocultación, y la calificación como muy grave requiere la concurrencia de medios fraudulentos, como expresiones específicas del ánimo fraudulento en materia tributaria.

f) Y el incremento de la seguridad jurídica, de forma que se ha tratado de reducir el grado de discrecionalidad administrativa en la aplicación del régimen sancionador.

Para lograr este objetivo se han revisado los criterios necesarios para la cuantificación exacta de la sanción y se han incluido en el texto legal las reglas para su aplicación. Con esta reforma y con la nueva clasificación tripartita de las infracciones se han conseguido reducir los intervalos previstos en el régimen anterior para el cálculo de algunas sanciones.

Estas dos últimas circunstancias mencionadas condicionan el desarrollo reglamentario del nuevo régimen sancionador, puesto que las necesidades son muy diferentes de las que existían bajo la normativa que ahora se deroga. En efecto, el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, así como su precedente, el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, tenía como objetivo fundamental, además de establecer las necesarias normas procedimentales, concretar los intervalos que establecía la anterior Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, para la cuantificación de las sanciones.

En cambio, la norma reglamentaria que ahora se aprueba responde a una finalidad diferente, ya que, como se ha indicado, en el nuevo régimen sancionador establecido por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, es la propia ley la que determina en la mayoría de los casos la cuantía exacta de la sanción que procede para cada infracción tributaria. Por tanto, la necesidad de la norma reglamentaria se centra en establecer las fórmulas de cálculo necesarias para la correcta aplicación de determinados conceptos legales con arreglo a la nueva sistemática empleada, además de regular el necesario desarrollo del procedimiento sancionador.

II

La nueva Ley General Tributaria configura como eje central de las infracciones que generan perjuicio económico el elemento subjetivo concurrente en cada caso, concretado básicamente en la ocultación y en los medios fraudulentos. Para la aplicación del nuevo régimen se establece como regla fundamental la calificación unitaria de la infracción, de modo que, tal y como resulta del artículo 184 de la ley, cuando en una determinada regularización se aprecie simultáneamente la concurrencia de ocultación, medios fraudulentos o cualquier otra circunstancia determinante de la calificación de la infracción, se analizará la incidencia que cada una de estas circunstancias tiene sobre la base de la sanción a efectos de determinar la calificación de la infracción como leve, grave o muy grave. Una vez calificada, la infracción se considerará única y el porcentaje de sanción que corresponda se aplicará sobre toda la base de la sanción.

La incidencia de cada circunstancia se mide en forma de relaciones o proporciones entre diversas magnitudes, cuya concreción y forma de cálculo trata de resolver esta norma reglamentaria, para reducir los márgenes de la actuación administrativa en el cálculo de las sanciones.

Ello resulta especialmente necesario teniendo en cuenta la casuística propia de un régimen sancionador, dado que en una misma regularización, además de los incrementos de tributación que determinan la infracción, pueden existir también partidas que determinan una mayor deuda tributaria pero que no son objeto de sanción.

En relación con las infracciones que no conllevan perjuicio económico para la Hacienda pública y consisten esencialmente en el incumplimiento de deberes u obligaciones formales, el desarrollo reglamentario contiene reglas que intentan aclarar la incompatibilidad de determinados tipos infractores de acuerdo con el principio de no concurrencia de sanciones tributarias establecido en el artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

III

El capítulo III del reglamento que se aprueba constituye el desarrollo de las normas sobre procedimiento sancionador previstas en los artículos 207 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En esta regulación, la novedad más destacada está constituida por la nueva configuración del derecho a la tramitación separada del procedimiento sancionador como un derecho renunciable por parte de los interesados en un procedimiento de aplicación de los tributos.

De acuerdo con ello, este capítulo queda estructurado en cuatro secciones. Una primera relativa a disposiciones generales; otras dos secciones dedicadas, respectivamente, a la tramitación separada y conjunta del procedimiento sancionador, y una última sección relativa a la ejecución de las sanciones.

Dentro de la tramitación separada, las modificaciones más importantes respecto al contenido que sobre esta materia establecía el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, afectan al trámite de resolución del procedimiento, ya que se prevé que el órgano competente para resolver pueda ordenar la ampliación de actuaciones y rectificar la propuesta de resolución. Asimismo, debe destacarse que se incorporan al Reglamento general del régimen sancionador tributario las normas especiales relativas a los procedimientos sancionadores tramitados por los órganos de inspección de los tributos y que en el régimen anterior se ubicaban en el citado Reglamento general de la inspección de los tributos.

En cuanto a la tramitación conjunta de los procedimientos, el artículo 208 de la ley distingue dos supuestos claramente diferenciados, con una específica habilitación reglamentaria a efectos de que se regule la tramitación conjunta de forma coherente con la naturaleza propia de cada supuesto. Así, en el supuesto de actas con acuerdo, no es precisa la iniciación, tramitación y resolución de un procedimiento sancionador separado, de modo que la sanción se impone, en su caso, en el propio acto resolutorio del procedimiento de inspección.

Ello encuentra su justificación en la especial naturaleza de esta forma de conclusión del procedimiento, como vía absolutamente voluntaria para el interesado.

En cambio, en los demás supuestos de renuncia que establece el artículo 208 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se prevé la iniciación y terminación específica del procedimiento sancionador y su tramitación conjunta con el procedimiento de aplicación de los tributos. Al establecerse la notificación conjunta de las propuestas de resolución de ambos procedimientos, el obligado podrá ejercer las distintas opciones que le otorga el ordenamiento jurídico en esta materia. De esta forma, se respetan las garantías del obligado tributario y, a la vez, se permite que el curso de los distintos actos de finalización de ambos procedimientos pueda ser diferente, dados los diferentes efectos que la ley establece para la interposición de recursos y reclamaciones contra la liquidación y la sanción.

Se introduce un capítulo de disposiciones especiales donde se regula la imposición de sanciones no pecuniarias y las actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda pública.

Finalmente, se incluyen tres disposiciones adicionales, una disposición transitoria y una disposición final.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, con la aprobación previa del Ministro de Administraciones Públicas, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 15 de octubre de 2004,

D I S P O N G O :

Artículo único. *Aprobación del Reglamento general del régimen sancionador tributario.*

Se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, cuyo texto se inserta a continuación.

Disposición transitoria primera. *Aplicación retroactiva del nuevo régimen sancionador tributario.*

1. El reglamento aprobado por este real decreto será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza, según lo dispuesto en el apartado 1 de su disposición transitoria cuarta.

El reglamento aprobado por este real decreto será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y con anterioridad a la entrada en vigor del reglamento aprobado por este real decreto, siempre que la sanción impuesta no haya adquirido firmeza.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las normas sobre procedimiento previstas en los capítulos III y IV del reglamento que se aprueba por este real decreto serán de aplicación a todos los procedimientos sancionadores que se inicien a partir de su entrada en vigor, cualquiera que sea el régimen sancionador aplicable.

2. A efectos de aplicar el régimen más favorable, se tendrá en cuenta el importe final de la sanción después de la aplicación, en su caso, de la reducción por acuerdo o conformidad, sin considerar la eventual aplicación de la reducción prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En los supuestos de sanciones derivadas de actas con acuerdo se considerará, a efectos de comparación, que en el régimen sancionador previsto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, hubiera sido de aplicación la reducción por conformidad.

Disposición transitoria segunda. *Aplicación transitoria del criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias.*

1. A efectos de aplicar el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, cuando se trate de sanciones firmes en vía administrativa que hayan sido impuestas en aplicación del régimen sancionador previsto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se considerará como antecedente el hecho de que el sujeto infractor hubiera sido sancionado anteriormente por una infracción de la misma naturaleza, que tendrá la consideración de leve a efectos de lo previsto en el artículo 187.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que las infracciones previstas en el artículo 79.a), b) y c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, son de la misma naturaleza que las previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La infracción prevista en el artículo 78.1.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se considerará de la misma naturaleza que la prevista en el artículo 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Disposición transitoria tercera. *Aplicación transitoria de la reducción prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

1. La reducción prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicará a todas las sanciones cuyo ingreso en periodo voluntario se haya efectuado a partir de la entrada en vigor de dicha ley, cualquiera que sea el régimen sancionador aplicado, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 188.3 y en la disposición transitoria tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. La reducción prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, también se aplicará a las sanciones que hubiesen sido recurridas antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que concurran las dos siguientes circunstancias:

a) Que se desista antes del 31 de diciembre de 2004 del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y contra la liquidación de la que, en su caso, hubiera derivado la sanción, y

b) Que se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción con anterioridad a que finalice el plazo de pago establecido en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Dicho plazo se iniciará el día siguiente al de la notificación de la comunicación que efectúe el órgano competente una vez haya recibido el acuerdo del órgano administrativo, económico-administrativo o el auto judicial de archivo de actuaciones. A dicha comunicación se adjuntará carta de pago por el importe restante de la sanción.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Quedan derogados:

a) El Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento general de la inspección de los tributos.

b) Los artículos 63 bis, 63 ter, 63 quáter y 66 del Reglamento general de la inspección de los tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

c) Las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a lo previsto en este real decreto.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

El presente real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

REGLAMENTO GENERAL DEL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Ámbito de aplicación.*

1. El ejercicio de la potestad sancionadora regulada en el título IV de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se ajustará a las normas de procedimiento y demás disposiciones de desarrollo contenidas en este reglamento.
2. Lo dispuesto en este reglamento también se aplicará en el ámbito de competencia normativa del Estado, de forma supletoria y en aquello en que resulte procedente, a la imposición de sanciones tributarias distintas de las establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
3. Este reglamento resultará aplicable en los términos previstos en el artículo 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 2. *Regularización voluntaria en el orden sancionador.*

A efectos de lo previsto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,

se entenderá por regularización voluntaria la efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador.

CAPÍTULO II

Las infracciones y sanciones tributarias

Sección 1.ª Calificación de las infracciones tributarias

Artículo 3. *Calificación unitaria de la infracción.*

1. Cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria como leve, grave o muy grave, de acuerdo con lo dispuesto en este capítulo y conforme al resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción, salvo en el supuesto previsto en el artículo 191.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en tal caso, la infracción será siempre leve, cualquiera que sean las circunstancias que concurran en la conducta del sujeto infractor.
2. Cuando en un mismo procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección se comprueben varios periodos impositivos o de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación, que existe una infracción, en relación con cada uno de los distintos supuestos de infracción tipificados por la ley, por cada tributo y periodo objeto del procedimiento.

Cuando se trate de infracciones relativas a tributos sin periodo impositivo ni periodo de liquidación o a hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica, se considerará que existe una infracción por cada obligación tributaria que derive de cada uno de los hechos u operaciones sujetos al tributo.

Cuando se trate de infracciones consistentes en el incumplimiento de obligaciones formales, se considerará que existe una infracción por cada incumplimiento.

3. Cuando en relación con un tributo y período impositivo o de liquidación se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación y cuantificación, que se ha cometido una única infracción. En estos supuestos, en cada procedimiento sancionador que se incoe se impondrá la sanción que hubiese procedido de mediar un solo procedimiento de aplicación de los tributos o una sola propuesta de liquidación, minorada en el importe de las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o minorada en el importe de las sanciones impuestas con relación a las propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación igualmente a los tributos sin periodo impositivo ni periodo de liquidación o a hechos u operaciones cuya declaración no sea periódica cuando en relación con la misma obligación tributaria se incoe más de un procedimiento de aplicación de los tributos o se formule más de una propuesta de liquidación.

Si las sanciones impuestas en los procedimientos anteriores o en los derivados de propuestas de liquidación en las que no se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria no hubieran sido ingresadas, no procederá la devolución del importe que pueda derivarse de la deducción de dichas sanciones en el procedimiento sancionador posterior o en el procedimiento sancionador incoado con relación a la propuesta de liquidación en que se incluya la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria, en tanto no hubiera sido pagado o compensado el importe de dichas sanciones.

Artículo 4. *Circunstancias determinantes de la calificación de una infracción.*

1. Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3.a).3.º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existen asientos, registros o importes falsos cuando en los libros de contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria se reflejen hechos u operaciones inexistentes o con magnitudes dinerarias o de otra naturaleza superiores a las reales.

Se entenderá que existe omisión de operaciones cuando no se contabilicen o registren operaciones realizadas o cuando se contabilicen o registren parcialmente, por magnitudes dinerarias o de otra naturaleza inferiores a las reales.

Se entenderá que existe contabilización en cuentas incorrectas cuando, tratándose de libros de contabilidad o de libros o registros establecidos por la normativa tributaria, se anoten operaciones incumpliendo la normativa que los regula, de forma que se altere su consideración fiscal y de ello se haya derivado la comisión de la infracción tributaria.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que son facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados aquellos que reflejen operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción.

Sección 2.ª Cuantificación de las sanciones tributarias

Artículo 5. *Comisión repetida de infracciones tributarias.*

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 187.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por varias infracciones de la misma naturaleza, en virtud de resolución que hubiese adquirido firmeza en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción, de todas ellas se computará como único antecedente la infracción cuya calificación haya resultado más grave.

2. Cuando se realicen actuaciones relativas a una determinada obligación tributaria, no constituirá antecedente la imposición de sanciones por infracciones de la misma naturaleza derivadas de liquidaciones provisionales referidas a la misma obligación, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 3.3 de este reglamento.

Artículo 6. *Incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación.*

Cuando un procedimiento de comprobación o investigación tenga por objeto varios tributos con periodos impositivos o de liquidación de diferente duración, la apreciación del criterio de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación previsto en el artículo 187.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se realizará tomando en consideración cada uno de los periodos de menor duración.

Artículo 7. *Conformidad del obligado tributario.*

1. En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entenderá producida la conformidad cuando el obligado tributario no interponga recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación.

Cuando el obligado tributario hubiera manifestado expresamente su conformidad durante el procedimiento o, cuando en el momento de dictar la resolución del procedimiento sancionador, no hubiera transcurrido el plazo para la interposición del recurso o reclamación que proceda contra la liquidación y no se tenga constancia de su interposición, la sanción se impondrá con la correspondiente reducción, sin perjuicio de que posteriormente se exija el importe de la reducción aplicada en el supuesto de que el obligado tributario interponga recurso o reclamación contra la liquidación.

2. En los procedimientos de inspección, se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario suscriba un acta de conformidad o cuando, una vez el inspector-jefe haya rectificado la propuesta de regularización contenida en un acta, el obligado tributario manifieste su conformidad con la nueva propuesta contenida en el acuerdo de rectificación en el plazo concedido al efecto.

También se entenderá otorgada la conformidad cuando el obligado tributario que hubiese suscrito un acta de disconformidad manifieste expresamente su conformidad antes de que se dicte el acto administrativo de liquidación.

3. En los supuestos a los que se refiere el artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, se deberá de dar la conformidad de forma expresa conforme a lo dispuesto en dicho precepto.

Sección 3.ª Normas especiales para determinadas infracciones y sanciones tributarias

Subsección 1.ª Cálculo de la sanción en los supuestos de infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

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

1. La base de la sanción en la infracción prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será el importe de la cantidad a ingresar resultante de la regularización practicada, salvo en los supuestos previstos en el apartado siguiente.

2. Cuando de la regularización practicada resulten cantidades sancionables y no sancionables, la base de la sanción será el resultado de multiplicar la cantidad a ingresar por el coeficiente regulado en el apartado 3. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

3. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos sancionables regularizados en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

4. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos del cálculo del coeficiente a que se refiere el apartado anterior.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, en aquellos supuestos en que concurra la conducta prevista en el artículo 191.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las cantidades indebidamente declaradas en un periodo no disminuirán la base de sanción que proceda en la regularización de aquél.

6. Lo dispuesto en los apartados anteriores también será de aplicación para el cálculo de la base de la sanción en el caso de las infracciones previstas en los artículos 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, entendiendo que las menciones a las cantidades dejadas de ingresar se refieren, respectivamente, a:

a) En el caso del artículo 192, a la cuantía de la liquidación cuando no se hubiera presentado declaración o a la diferencia entre la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que hubiera procedido de acuerdo con los datos declarados.

b) En el caso del artículo 193, a la cantidad devuelta indebidamente como consecuencia de la comisión de la infracción.

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

1. La incidencia de la ocultación, de la llevanza incorrecta de libros o registros o de los documentos o soportes falsos o falseados sobre la base de la sanción se calculará de acuerdo con las reglas establecidas para cada caso en los artículos siguientes de este reglamento.

Cuando concurran más de una de las circunstancias determinantes de la calificación de la infracción, se tomará en consideración la que determine una mayor gravedad de la conducta.

2. El hecho de que determinados incrementos se tengan en cuenta para el cálculo de la incidencia de la ocultación, de la llevanza incorrecta de libros o registros o de los documentos o soportes falsos o falseados, no impedirá la inclusión de esos mismos importes, si procede, a efectos del cálculo de la incidencia de otras de las citadas circunstancias determinantes de la calificación de la infracción.

Artículo 10. *Cálculo de la incidencia de la ocultación.*

1. La incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

2. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable en los que se haya apreciado ocultación por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar en los que se haya apreciado ocultación.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

3. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

4. Para el cálculo de la incidencia de la ocultación se tendrán en cuenta todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia de lo que resulte de la aplicación de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. En el supuesto de falta de presentación de la declaración o autoliquidación, se entenderá que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación sobre la base de la sanción es del 100 por cien.

Artículo 11. *Cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de libros o registros.*

1. La incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

2. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable cuya regularización esté originada por la llevanza incorrecta de los libros o registros por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar cuya regularización esté originada por la llevanza incorrecta de libros o registros.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

3. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

4. Para el cálculo de la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros se tendrán en cuenta todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia

de lo que resulte de la aplicación de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 12. *Cálculo de la incidencia de la utilización de facturas, justificantes o documentos falsos o falseados.*

1. La incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados sobre la base de la sanción se determinará por el coeficiente regulado en el apartado 2. A estos efectos, no se incluirán en dicho coeficiente los incrementos regularizados derivados de las ganancias patrimoniales no justificadas y rentas no declaradas que resulten de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

2. El coeficiente a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

a) En el numerador, la suma del resultado de multiplicar los incrementos realizados en la base imponible o liquidable cuya regularización esté originada por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar cuya regularización esté originada por la utilización de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados.

b) En el denominador, la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos sancionables que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.

Este coeficiente se expresará redondeado con dos decimales.

3. Cuando en la regularización se hayan realizado ajustes en la base, en la cuota o en la cantidad a ingresar que minoren la deuda tributaria, su cuantía no se tendrá en cuenta a efectos de los cálculos previstos en el apartado anterior.

4. Para el cálculo de la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados se tendrán en cuenta todos los importes que hubiesen sido regularizados, con independencia de lo que resulte de la aplicación de los artículos 191, 192, 193 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Subsección 2.ª Normas especiales para la delimitación y cuantificación de otras infracciones y sanciones tributarias

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

1. Cuando la infracción a que se refiere el artículo 195.1, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concurra con las infracciones reguladas en los artículos 191, 192 y 193 de esta ley, la base de la sanción se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo.

2. Cuando lo que se haya declarado incorrectamente sea la renta neta, la sanción proporcional del 15 por ciento se aplicará sobre la base de sanción calculada de la siguiente forma:

a) Si la aplicación de cantidades pendientes sólo se ha llevado a cabo en la base del tributo, la base de la sanción será el incremento de renta neta sancionable que hubiese sido objeto de compensación.

b) Si la aplicación de cantidades pendientes sólo se ha llevado a cabo en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, la base de la sanción se determinará multiplicando las cantidades que hubiesen sido objeto de compensación o deducción en la cuota o cantidad

a ingresar por el resultado, redondeado en dos decimales, de un cociente en el que figuren:

1.º En el numerador, la renta neta sancionable declarada incorrectamente.

2.º En el denominador, la diferencia entre la cuota íntegra regularizada y la declarada inicialmente.

c) Si la aplicación de las cantidades pendientes se ha llevado a cabo tanto en la base como en la cuota del tributo o cantidad a ingresar, la base de la sanción será la suma de las cantidades que resulten de lo dispuesto en los párrafos a) y b) anteriores, calculadas en ese orden. Para determinar el incremento de renta neta sancionable que constituye la base de la sanción prevista en el párrafo b) será preciso, en primer lugar, restar de la totalidad del incremento de renta neta sancionable la parte que haya sido compensada en la base del tributo con cantidades pendientes de compensación.

3. Cuando lo que se haya declarado incorrectamente sea la cuota repercutida, la cantidad o cuota a deducir o los incentivos fiscales de un periodo y la compensación sólo se haya llevado a cabo en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, la multa proporcional del 50 por ciento se aplicará sobre el incremento de cuota sancionable que hubiese sido objeto de compensación.

4. Cuando lo que se haya declarado incorrectamente sea tanto la renta neta del periodo como las cantidades a deducir o los incentivos fiscales de dicho periodo, la base de sanción se calculará de la siguiente forma:

a) Si sólo se han aplicado cantidades pendientes de compensación en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, dicha compensación deberá imputarse proporcionalmente tanto al incremento de renta neta sancionable como a las cantidades o incentivos fiscales declarados incorrectamente en la cuota, a efectos de determinar la parte de la base de la sanción que corresponde a cada una de ellas.

Dichas imputaciones se efectuarán en función de los coeficientes que se determinarán multiplicando por 100 el resultante de las fracciones procedentes según las partidas regularizadas, cuyo numerador será, dependiendo del caso:

1.º El resultado de multiplicar el incremento de renta neta sancionable por el tipo de gravamen del impuesto, si dicho incremento se produce en la parte de la base gravada por un tipo proporcional.

2.º El resultado de multiplicar el incremento de renta neta sancionable por el tipo medio de gravamen resultante de la aplicación de la tarifa, si dicho incremento se produce en la parte de la base gravada por una tarifa.

3.º Los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del impuesto.

En todos los casos, el denominador incluirá la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos que se hayan regularizado en la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen del tributo, si dichos incrementos se producen en la parte de la base gravada por un tipo proporcional o, si se producen en la parte de la base gravada por una tarifa, por el tipo medio de gravamen resultante de su aplicación, más los incrementos realizados directamente en la cuota del tributo.

Estos coeficientes se expresarán redondeados con dos decimales.

Una vez determinadas las imputaciones correspondientes, las que correspondan al incremento de renta neta en base se sancionarán de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.b) de este artículo, y la que corresponda a las cantidades o incentivos fiscales declarados incorrectamente en la cuota o cantidad a ingresar se sancionará conforme a lo dispuesto en el apartado 3.

b) Si se han aplicado cantidades pendientes de compensación o reducción en la base del tributo y cantidades pendientes de compensación, deducción en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar, se aplicará en primer lugar el párrafo a) del apartado 2 y, en segundo lugar, el párrafo a) de este apartado 4.

Artículo 14. *Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico.*

En los supuestos a los que se refiere el artículo 198.2, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se impondrá la sanción que resulte por la presentación fuera de plazo de la autoliquidación o declaración exclusivamente en relación con los datos que hubiesen sido correctamente declarados en plazo, sin perjuicio de la sanción que, en su caso, pudiera proceder en relación con la autoliquidación o declaración presentada fuera de plazo por aplicación de lo dispuesto en el artículo 199 de la ley.

Artículo 15. *Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información.*

1. Cuando se trate de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general que tengan por objeto únicamente datos expresados en magnitudes no monetarias, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 199.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Cuando se trate de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general que tengan por objeto únicamente datos expresados en magnitudes monetarias, se aplicará lo dispuesto en los párrafos b) y c) del apartado siguiente.

3. Cuando se trate de requerimientos individualizados o de declaraciones exigidas con carácter general que tengan por objeto datos expresados en magnitudes monetarias y no monetarias, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 199.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Si los datos incorrectos, inexactos o falsos son los no monetarios, la base de la sanción será el importe total del dato monetario vinculado a aquéllos o, de ser varios los datos monetarios relativos a la misma persona o entidad, el de mayor importe.

b) Si los datos incorrectos, inexactos o falsos son los monetarios y los no monetarios, la base de la sanción será la diferencia, expresada en valores absolutos, entre el importe contestado o declarado y el importe correcto del dato requerido o que hubiera debido declararse.

Cuando los datos monetarios incorrectos, inexactos o falsos, referidos a una misma persona o entidad, sean dos o más, se tomará como base de la sanción la suma de las diferencias de todos ellos.

c) Si los datos incompletos, inexactos o falsos expresados en magnitudes monetarias estuviesen referidos a una misma persona o entidad y relacionados entre sí por la aplicación de un porcentaje o tipo de gravamen, la base de sanción para este conjunto de datos se determinara de acuerdo con las siguientes especialidades:

1.ª Si el dato incompleto, inexacto o falso es el importe sobre el que se aplica el porcentaje o tipo de gravamen, la base de la sanción será la diferencia, expresada en valores absolutos, entre el importe contestado o declarado y el importe correcto de los datos requeridos o que hubieran debido declararse. Cuando sean dos o

más las magnitudes incompletas, inexactas o falsas, referidas a una misma persona o entidad, se tomará como base de la sanción la suma de las diferencias de todos ellos.

2.ª Si el dato incompleto, inexacto o falso es el porcentaje o tipo de gravamen, la base de la sanción será la diferencia, expresada en valores absolutos, entre el importe declarado como resultante de la aplicación del porcentaje o tipo de gravamen y el importe resultante de la aplicación del porcentaje o tipo de gravamen correcto. Cuando sean dos o más los porcentajes o tipos de gravamen incompletos, inexactos o falsos, referidos a una misma persona o entidad, se tomará como base de la sanción la suma de las diferencias de todos ellos.

3.ª Si los datos incompletos, inexactos o falsos son tanto el porcentaje o tipo de gravamen como el importe sobre el que se aplica el porcentaje o tipo de gravamen, la base de la sanción será la suma de las diferencias de todos ellos, expresada en valores absolutos, entre los importes contestados o declarados y los que hubieran debido contestarse o declararse.

4. En los supuestos previstos en el apartado 3, la multa proporcional aplicable se determinará por la relación existente entre la base de sanción total determinada de acuerdo con dicho apartado y los importes correctos de todos los datos monetarios requeridos o que hubieran debido declararse y, en el caso de datos relacionados entre sí por la aplicación de un porcentaje o tipo de gravamen, los importes correctos de las magnitudes sobre las que se aplica el porcentaje o tipo de gravamen.

5. Cuando se presenten voluntariamente sin requerimiento previo declaraciones o autoliquidaciones que subsanen las presentadas con anterioridad de forma incorrecta, si la nueva declaración o autoliquidación se presenta conteniendo datos incompletos, inexactos o falsos, se impondrá la sanción que proceda según lo dispuesto en el artículo 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exclusivamente en relación con los nuevos datos incorrectamente presentados.

6. No se incurrirá en responsabilidad por la contestación incorrecta a un requerimiento cuando se presente voluntariamente, sin nuevo requerimiento, una nueva contestación que subsane la presentada con anterioridad.

En el supuesto a que se refiere el párrafo anterior, si la nueva contestación al requerimiento se presentase a su vez de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, se impondrá la sanción que proceda según lo dispuesto en el artículo 199 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exclusivamente en relación con los datos incorrectamente declarados en la nueva contestación.

7. A efectos de lo dispuesto en el artículo 179.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se incurrirá en responsabilidad por la presentación de autoliquidaciones, declaraciones, documentos relacionados con las obligaciones aduaneras u otros documentos con trascendencia tributaria incumpliendo la obligación de utilizar medios electrónicos, informáticos o telemáticos, cuando posteriormente se produzca la presentación por dichos medios, sin requerimiento previo en el sentido del artículo 27.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o inicio de procedimiento sancionador.

Artículo 16. *Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales.*

1. Cuando proceda la multa proporcional del uno por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor prevista en el artículo 200.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la no llevanza o conservación de la contabilidad, libros registros exigidos por las normas tributarias, programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y sistemas de codificación, serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Si se trata de la contabilidad, se considerará la cifra de negocios del sujeto infractor en el ejercicio económico en el que no se hubiera llevado o del que no se conserven los mencionados libros, programas, ficheros, archivos o sistemas.

b) Si se trata de los libros o registros exigidos por las normas tributarias, se considerará la cifra de negocios del sujeto infractor en el periodo impositivo o de liquidación en el que no se hubieran llevado o del que no se conserven los mencionados libros, registros, programas, ficheros, archivos o sistemas.

2. Cuando se trate de libros o registros exigidos por la normativa de impuestos especiales, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Si la infracción consiste en la inexactitud u omisión de operaciones o la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, y las anotaciones no están expresadas en magnitudes monetarias, la sanción se aplicará sobre el valor de los productos fabricados que guarden relación con las operaciones no anotadas o anotadas incorrectamente en el correspondiente libro o registro.

b) Si la infracción consiste en la no llevanza o conservación de los libros o registros, se entenderá que la cifra de negocios es únicamente la que corresponda a los productos que guarden relación con la no llevanza o conservación de dichos libros o registros.

3. Cuando se trate del retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se aplicarán las siguientes reglas:

a) Se entenderá por retraso el suministro de los registros con posterioridad a la finalización del correspondiente plazo previsto en la normativa reguladora de la obligación.

b) Procederá la multa proporcional del 0,5 por ciento del importe de la factura prevista en el artículo 200.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los retrasos relativos a los Libros Registro de facturas expedidas y facturas recibidas.

Dicho porcentaje se aplicará sobre el importe total que corresponda a cada registro de facturación, incluyendo las cuotas, recargos repercutidos y soportados así como las compensaciones percibidas o satisfechas del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, deriven de la operación.

En el caso de los registros de facturación que se correspondan con operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido, se considerará como importe total:

i) En el supuesto de que se trate del registro correspondiente a la factura de la operación, el relativo a la misma, con independencia de que, junto a ella se remita la información del cobro o pago que corresponda.

ii) En el supuesto de que se trate únicamente del registro relativo al cobro o pago correspondiente, el que se refiera a la magnitud monetaria a informar de acuerdo con el artículo 61 decies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Para la aplicación del mínimo y máximo trimestral se tendrá en cuenta el conjunto de infracciones cometidas en cada trimestre natural.

c) Procederá la multa pecuniaria fija de 150 euros por registro en los retrasos relativos a los Libros Registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias.

4. No se incurrirá en responsabilidad administrativa por la infracción prevista en el artículo 200 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativa al incumplimiento de obligaciones contables y registrales, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 como consecuencia de la incorrecta declaración o autoliquidación de las operaciones a las que se refiera el incumplimiento contable o registral.

Artículo 17. *Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.*

1. Se entenderá por importe de la operación que haya originado el incumplimiento la base imponible determinada a efectos del Impuesto General sobre Ventas.

Cuando el incumplimiento de la obligación de facturación se produzca en la rectificación de una factura, justificante o documento sustitutivo, la multa proporcional se aplicará sobre el importe de la base imponible del Impuesto General sobre Ventas que grave la operación documentada en la factura, justificante o documento sustitutivo.

2. Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 201.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deba imponerse la multa pecuniaria fija de 300 euros por desconocerse el importe de la operación a que se refiera la infracción, dicha cuantía no podrá ser incrementada por aplicación del criterio de graduación de incumplimiento sustancial de la obligación de facturación como consecuencia de no conocerse el importe de las operaciones sujetas a dicha obligación, sin perjuicio de la posible aplicación de este criterio sobre la parte de la sanción que consista en multa proporcional sobre el importe de las operaciones que hayan originado la infracción.

3. No se incurrirá en responsabilidad por la infracción prevista en el artículo 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el incumplimiento de la obligación de conservar facturas, justificantes o documentos, cuando deba imponerse al mismo sujeto infractor una sanción por alguna de las infracciones previstas en los artículos 191 a 197 en relación con las operaciones afectadas por dicho incumplimiento.

Artículo 18. *Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.*

1. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa consista en la desatención de requerimientos que no se efectúen a personas o entidades que realicen actividades

económicas o que, referidos a actividades económicas, sean distintos de los previstos en el artículo 203.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 203.4 de dicha ley.

2. Las multas previstas en el artículo 203.4.a), b) y c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no podrán ser objeto de acumulación, por lo que deberá imponerse una única sanción que se determinará en función del número de veces que se haya desatendido cada requerimiento.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación a las multas previstas en el artículo 203.5.a), b) y c) de la citada ley.

3. A efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 203.5.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando se conozca el importe de las operaciones cuya información se requiere, se procederá conforme a las siguientes reglas:

a) En el caso previsto en el párrafo primero del apartado 5.c), si el importe de las operaciones cuya información no se facilita representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones objeto del requerimiento, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 ó 2 por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros.

b) En el caso previsto en el párrafo segundo del apartado 5.c), si el importe de las operaciones cuya información no se facilita representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 1, 1,5, 2 ó 3 por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

Artículo 19. *Infracción tributaria por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.*

A efectos de lo dispuesto en el artículo 206 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá cometida la infracción cuando los obligados tributarios que deban retener o ingresar a cuenta no pongan a disposición de los perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, antes de los plazos de presentación de las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución del tributo al que se refiera dicha retención o ingreso a cuenta, el certificado que deben expedir en favor de dichos perceptores, en los términos previstos en la normativa reguladora del tributo.

CAPÍTULO III

Procedimiento sancionador

Sección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 20. *Atribución de las competencias en el procedimiento sancionador.*

1. Salvo que una disposición establezca expresamente otra cosa, la atribución de competencias en el procedimiento sancionador será la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive.

2. En el ámbito de una misma Administración tributaria, el cambio de adscripción o la comunicación a aquélla de un cambio de domicilio con posterioridad a la terminación de un procedimiento de aplicación de los tributos distinto del procedimiento de inspección o de recaudación, excepción hecha de los procedimientos de gestión en materia de aduanas o de impuestos especiales, producirá los siguientes efectos en relación con la competencia de los órganos administrativos en el procedimiento sancionador:

a) El cambio de adscripción del obligado tributario a otra dependencia o unidad determinará que la competencia para el inicio o continuación del procedimiento sancionador corresponda al órgano competente según la nueva adscripción a partir de la fecha en que se dicte el acuerdo de cambio de adscripción.

b) La comunicación a la Administración tributaria del cambio de domicilio fiscal determinará que la competencia para el inicio o continuación del procedimiento sancionador

corresponda al órgano competente según el nuevo domicilio. Dicho cambio producirá este efecto en el plazo de un mes desde la presentación de la comunicación. No obstante, si durante dicho plazo la Administración tributaria inicia un procedimiento de comprobación de la procedencia del cambio de domicilio, no se alterará la competencia del órgano en tanto no se resuelva dicho procedimiento.

3. En el supuesto de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección o de recaudación, el domicilio fiscal determinante de la competencia del órgano administrativo será el que el obligado tributario tuviera al inicio de las actuaciones inspectoras o recaudadoras, sin que el posterior cambio de domicilio fiscal o de adscripción altere dicha competencia, salvo acuerdo expreso del director de departamento competente.

Artículo 21. *Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias.*

1. Como regla general, la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un procedimiento separado del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con lo dispuesto en la sección 2.ª de este capítulo.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los supuestos en que el interesado renuncie a la tramitación separada del procedimiento sancionador y en los supuestos de actas con acuerdo, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con su normativa reguladora y con lo dispuesto en la sección 3.ª de este capítulo.

Sección 2.ª Tramitación separada del procedimiento sancionador

Artículo 22. *Iniciación del procedimiento sancionador.*

1. El procedimiento se iniciará de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente, que contendrá necesariamente las siguientes menciones:

a) Identificación de la persona o entidad presuntamente responsable.

b) Conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder.

c) Órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor.

d) Indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio.

2. Será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente el que tenga atribuida la competencia para su resolución.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los procedimientos sancionadores iniciados por órganos de inspección serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Si el procedimiento sancionador se inicia como consecuencia de un procedimiento de inspección, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.1.

b) Si se trata de actuaciones inspectoras distintas de las que integran el procedimiento de inspección, será competente para iniciar el procedimiento sancionador el equipo o unidad que haya desarrollado las actuaciones de las que trae su causa la infracción.

4. Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos.

Artículo 23. *Instrucción del procedimiento sancionador.*

1. Será órgano competente para instruir el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable.

2. Se realizarán de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de infracciones susceptibles de sanción.

3. A los efectos previstos en el apartado anterior, se unirán al expediente sancionador las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución.

4. Los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución.

5. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución que será notificada al interesado, concediéndole, sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, un plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos.

Si no se formularan alegaciones, se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver.

Si se hubieran formulado alegaciones, el órgano instructor remitirá al órgano competente para imponer la sanción la propuesta de resolución que estime procedente a la vista de las alegaciones presentadas, junto con la documentación que obre en el expediente.

6. En los supuestos de tramitación abreviada previstos en el artículo 210.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la propuesta de resolución se incorporará al acuerdo de iniciación del procedimiento, y se advertirá expresamente al interesado que, de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse la resolución de acuerdo con dicha propuesta.

Artículo 24. *Resolución del procedimiento sancionador.*

1. El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas; en este caso, concluidas éstas, deberá formularse una nueva propuesta de resolución a la que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior.

No se tendrán en cuenta en la resolución hechos distintos de los que obren en el expediente, determinados en el curso del procedimiento o aportados a éste por haber sido acreditados previamente.

2. En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación.

Las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior son las siguientes:

a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables.

b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable.

c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave.

3. La resolución se notificará a los interesados. En la notificación también deberá hacerse mención a:

a) Los medios de impugnación que pueden ser ejercitados, plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos.

b) El lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe de la sanción impuesta.

c) Las circunstancias cuya concurrencia determinará la exigencia del importe de las reducciones practicadas en las sanciones.

d) La no exigencia de intereses de demora en los casos de suspensión de la ejecución de sanciones por la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra ellas.

e) Cuando la resolución fuese susceptible de impugnación en vía contencioso-administrativa, se informará de que, en caso de solicitarse la suspensión, ésta se mantendrá hasta que el órgano judicial se pronuncie sobre la solicitud, siempre que el interesado cumpla los requisitos del artículo 29.2 de este reglamento.

Artículo 25. *Especialidades en la tramitación separada de procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de un procedimiento de inspección.*

1. Será competente para acordar la iniciación del procedimiento sancionador el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector jefe designe otro diferente.

Cuando el inicio y la tramitación correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, el acuerdo de inicio podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.

En todo caso, el inicio del procedimiento sancionador requerirá autorización previa del inspector-jefe, que podrá ser concedida en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado este, antes del transcurso del plazo máximo establecido en el artículo 209 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como actas de inspección se hayan incoado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento inspector y que no impliquen liquidación. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinan la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos.

En los procedimientos a los que se refiere el párrafo anterior, deberán aparecer debidamente individualizadas las infracciones sancionadas en dichos procedimientos.

3. La instrucción del procedimiento podrá encomendarse por el inspector-jefe al equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso.

Cuando el inicio y la tramitación del procedimiento sancionador correspondan al mismo equipo o unidad que haya desarrollado o esté desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación, la propuesta de resolución podrá suscribirse por el jefe del equipo o unidad o por el funcionario que haya suscrito o vaya a suscribir las actas. En otro caso, la firma corresponderá al jefe de equipo o unidad o al funcionario que determine el inspector-jefe.

4. **(Anulado)**

5. Con ocasión del trámite de alegaciones, el interesado podrá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución del procedimiento sancionador que se le formule, de forma que se presumirá su disconformidad si no se pronuncia expresamente al respecto.

6. Si el interesado manifiesta su disconformidad a la propuesta de sanción, el órgano competente para imponer la sanción dictará resolución motivada, sin perjuicio de que previamente pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas.

7. Si el interesado presta su conformidad a la propuesta de sanción, se entenderá dictada y notificada la resolución de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique un acuerdo en el que rectifique los errores materiales apreciados en la propuesta, ordene completar las actuaciones practicadas dentro del plazo máximo de duración del procedimiento, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de sanción o rectifique la propuesta por considerarla incorrecta. Cuando la referida notificación no se produzca en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, esta actuación carecerá de efecto frente al interesado.

En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta, la nueva propuesta de sanción se notificará al interesado dentro del mismo plazo de un mes antes citado. En dicha notificación se deberá indicar al interesado su derecho a formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 15 días contados desde el siguiente a la notificación. Si el interesado presta su conformidad a la rectificación realizada, la resolución se considerará dictada en los términos del acuerdo de rectificación y se entenderá notificada por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique resolución expresa confirmando la propuesta. Si hubiese transcurrido el plazo de alegaciones sin que se hayan producido o si el interesado manifiesta su disconformidad, el órgano competente para imponer la sanción notificará expresamente la resolución.

8. El órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento sancionador será el inspector-jefe.

Sección 3.ª Tramitación conjunta del procedimiento sancionador y del procedimiento de aplicación de los tributos

Subsección 1.ª Renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador

Artículo 26. *Ejercicio del derecho de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.*

1. A efectos de lo establecido en el artículo 208 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el interesado podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador mediante manifestación expresa que deberá formularse durante los dos primeros meses del procedimiento de aplicación de los tributos, salvo que antes de dicho plazo se produjese la notificación de la propuesta de resolución; en tal caso, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior.

En el procedimiento de inspección, el interesado podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador durante los seis primeros meses, salvo que antes de dicho plazo se produjese la finalización del trámite de audiencia previo a la suscripción del acta; en este caso, la renuncia podrá formularse hasta dicho momento.

El cómputo de los plazos a que se refieren los apartados anteriores se realizará por meses, sin que a esos efectos se deduzcan del cómputo los períodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria ni los periodos de suspensión o de extensión del plazo del procedimiento inspector.

La renuncia regulada en este apartado se realizará por escrito.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, en aquellos procedimientos de aplicación de los tributos que se hubieran iniciado directamente mediante la notificación de la propuesta de resolución, se podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador exclusivamente durante el plazo de alegaciones posterior a dicha propuesta.

3. No podrá ejercitarse el derecho a la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador fuera de los plazos previstos en los apartados anteriores.

La opción expresa del interesado de renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador tampoco podrá rectificarse con posterioridad a su ejercicio, salvo en el supuesto previsto en el artículo 28.5.

4. Cuando el interesado no haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador en los términos previstos en este artículo, el procedimiento sancionador deberá iniciarse dentro del plazo máximo previsto en el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se tramitará de forma separada al de aplicación de los tributos según lo establecido en la sección 2.ª de este capítulo.

Artículo 27. *Tramitación y resolución del procedimiento sancionador en caso de renuncia.*

1. Cuando el interesado haya manifestado que renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, su inicio deberá notificarse y, a partir de ese momento, su tramitación se desarrollará de forma conjunta con el procedimiento de aplicación de los

tributos, y será de aplicación para ambos procedimientos la regulación establecida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo para el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se tendrá en cuenta en el cómputo del plazo del procedimiento de aplicación de los tributos, el tiempo transcurrido desde la fecha del primer intento de notificación del inicio del procedimiento sancionador debidamente acreditado hasta la fecha en que dicha notificación se entienda producida.

Una vez notificado el inicio, las cuestiones relativas al procedimiento sancionador se analizarán conjuntamente con las del procedimiento de aplicación de los tributos, y la documentación y elementos de prueba obtenidos durante la tramitación conjunta se considerarán integrantes de ambos expedientes, debiéndose incorporar formalmente a éstos, con vistas a los recursos que pudieran interponerse contra la resolución dictada en cada procedimiento.

2. No obstante su tramitación conjunta, cada procedimiento finalizará con un acto resolutorio distinto.

3. Las propuestas de resolución del procedimiento de aplicación de los tributos y la de los procedimientos sancionadores que deriven de aquél deberán notificarse simultáneamente. En el procedimiento de inspección, las propuestas de sanción notificadas se tramitarán conforme a lo dispuesto en los apartados 5 y 6 del artículo 25.

No obstante, en los supuestos previstos en el primer párrafo del apartado 1 y en el apartado 2 del artículo anterior, deberán notificarse el inicio y la propuesta de resolución del procedimiento sancionador con anterioridad o simultáneamente a la notificación de la resolución del procedimiento de aplicación de los tributos, sin que deba notificarse de nuevo la propuesta de resolución de éste.

Subsección 2.ª Normas especiales para la imposición de sanciones en el supuesto de actas con acuerdo

Artículo 28. *Tramitación conjunta en el supuesto de actas con acuerdo.*

1. A efectos de lo establecido en el artículo 208 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando en los supuestos de actas con acuerdo se aprecie que concurren las circunstancias que constituyen la comisión de una infracción tributaria, el procedimiento sancionador se tramitará conjuntamente, y se procederá de acuerdo con lo dispuesto en este artículo.

2. Las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán teniendo en cuenta los elementos y pruebas obtenidos en el correspondiente procedimiento de inspección de acuerdo con su normativa reguladora, incluida la relativa a los plazos y a los efectos de su incumplimiento.

3. Se entenderá iniciado el procedimiento sancionador con el acta con acuerdo que se extienda, en la que también se incluirá la propuesta de sanción que proceda y se hará constar expresamente la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador, así como la conformidad del interesado con las propuestas de regularización y de sanción que se formulen.

4. En los supuestos a que se refiere este artículo, se entenderá impuesta y notificada la sanción en los términos previstos en el artículo 155.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que sea preciso dictar acto resolutorio específico de imposición de la sanción.

5. Cuando antes de la formalización de un acta con acuerdo se hubiese iniciado el procedimiento sancionador, la suscripción del acta con acuerdo supondrá la aceptación íntegra de la propuesta de sanción que en ella se contenga, entendiéndose que el procedimiento sancionador finaliza con la notificación prevista en el artículo 155.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con independencia de que anteriormente se hubiese renunciado o no a la tramitación separada del procedimiento sancionador, sin perjuicio de los efectos de esa actuación del obligado tributario con respecto al

procedimiento sancionador correspondiente a la regularización no practicada en el acta con acuerdo.

Sección 4.ª Ejecución de las sanciones

Artículo 29. *Suspensión de la ejecución de las sanciones.*

1. La suspensión de la ejecución de las sanciones, pecuniarias y no pecuniarias, como consecuencia de la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación en vía administrativa se aplicará automáticamente por los órganos competentes, sin necesidad de que el interesado lo solicite.

2. Una vez la sanción sea firme en vía administrativa, los órganos de recaudación no iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. Si durante ese plazo el interesado comunica a dichos órganos la interposición del recurso con petición de suspensión, ésta se mantendrá hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

3. Para la efectiva aplicación de lo dispuesto en este artículo, los órganos administrativos competentes para la tramitación de los recursos o reclamaciones comunicarán en el plazo de 10 días a los órganos competentes para la ejecución de sanciones las decisiones e incidencias que en cada caso se produzcan.

CAPÍTULO IV

Disposiciones especiales

Sección 1.ª Imposición de sanciones tributarias no pecuniarias

Artículo 30. *Sanciones tributarias no pecuniarias.*

Las sanciones no pecuniarias a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 186 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrán consistir en la pérdida del derecho a aplicar exenciones, reducciones, deducciones, bonificaciones u otros beneficios o incentivos fiscales de carácter rogado en cualquier tributo, a excepción de los siguientes:

a) Los previstos en los impuestos indirectos que deban repercutirse obligatoriamente a los adquirentes de bienes o servicios.

b) Los derivados de los tratados o convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno.

c) Los concedidos en virtud de la aplicación del principio de reciprocidad internacional.

Artículo 31. *Especialidades en la tramitación de procedimientos sancionadores para la imposición de sanciones no pecuniarias.*

1. Cuando resulten acreditados hechos o circunstancias que pudieran determinar la imposición de sanciones no pecuniarias por infracciones tributarias graves o muy graves, se procederá a la iniciación, en su caso, del correspondiente procedimiento sancionador, cuya tramitación y resolución se regirá por lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, por lo dispuesto en los artículos anteriores.

En la tramitación del procedimiento sancionador para la imposición de sanciones no pecuniarias no podrán

discutirse los elementos de la resolución de imposición de la sanción pecuniaria.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, el órgano que hubiese impuesto la sanción pecuniaria propondrá la iniciación del procedimiento sancionador mediante escrito dirigido al órgano competente para acordar su iniciación, acompañando copia de la diligencia o del acta extendida y de los demás antecedentes.

En el caso de que la competencia para imponer la sanción no pecuniaria corresponda al Consejo de Ministros, la competencia para iniciar el procedimiento sancionador será del Ministro de Economía y Hacienda. En los demás casos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 22.

Sección 2.ª Actuaciones en materia de delitos contra la Hacienda pública

Artículo 32. *Actuaciones en supuestos de los delitos previstos en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal.*

1. En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en los artículos 305 o 305 bis del Código Penal, el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal producirá las siguientes consecuencias:

a) En caso de no haberse iniciado un procedimiento sancionador por los mismos hechos, la Administración tributaria se abstendrá de iniciar el mismo.

b) En caso de que dicho procedimiento ya se hubiera iniciado, la Administración tributaria se abstendrá de continuar su tramitación, entendiéndose concluido.

c) En caso de haberse impuesto sanción tributaria por los mismos hechos, se suspenderá su ejecución.

Estas mismas consecuencias se producirán, cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos.

Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador o, en su caso, de reanudar la ejecución de la sanción administrativa previamente suspendida, en los casos en que no se hubiera apreciado la existencia de delito, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

2. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

Artículo 33. *Actuaciones en supuestos de otros delitos contra la Hacienda pública.*

1. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que la infracción cometida pudiera ser constitutiva del delito previsto en el artículo 310 del Código Penal, se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, sin que sea posible iniciar o continuar el procedimiento para la imposición de sanciones por los mismos hechos y sin que éstos puedan ser tenidos en cuenta para la calificación de las infracciones tributarias cometidas.

En los supuestos previstos en este apartado, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

2. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que en los hechos descubiertos pudieran existir indicios de haberse cometido alguno de los delitos previstos en los artículos 306 a 308 del Código Penal, hará constar en diligencia los hechos y circunstancias concurrentes e informará de ello al órgano administrativo competente para efectuar la correspondiente comprobación. No obstante, cuando se trate de subvenciones cuya comprobación corresponda a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se procederá conforme a lo dispuesto en el artículo anterior.

Disposición adicional primera. *Órganos equivalentes de las comunidades autónomas, de las Ciudades de Ceuta y Melilla o de las entidades locales.*

Los órganos competentes de las comunidades autónomas, de las Ciudades de Ceuta y Melilla y de las entidades locales en materia del procedimiento sancionador regulado en los capítulos III y IV de este reglamento se determinarán conforme a lo que establezca su normativa específica.

Disposición adicional segunda. *Expedientes sancionadores relativos al Impuesto sobre el Patrimonio.*

En relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, la competencia para iniciar, tramitar y resolver los expedientes sancionadores corresponderá a los órganos competentes de la respectiva comunidad autónoma en los términos que resulten de la legislación reguladora de la cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas.

Disposición adicional tercera. *Aplicación de las infracciones previstas en los artículos 170.dos.4.ode la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y en el artículo 63.5 de la Ley 20/1991, de 7 de junio.*

Cuando se haya cometido la infracción prevista en el artículo 170.dos.4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, o la prevista en el artículo 63.5 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico fiscal de Canarias, no se impondrá sanción por las infracciones previstas en los artículos 191, 193, 194 ó 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se hubiesen originado por la no consignación de cantidades en la autoliquidación, y deberán imponerse las sanciones correspondientes a las infracciones previstas en dichas normas.

Disposición transitoria única. *Aplicación transitoria de la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.*

En los procedimientos de aplicación de los tributos, salvo los de inspección, iniciados a partir del 1 de julio de 2004 en los que no se haya notificado la propuesta de liquidación a la entrada en vigor de este reglamento y no resulten de aplicación los plazos previstos en el artículo 26.1, se podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador en el plazo de 15 días siguientes a la citada entrada en vigor.

En los procedimientos de inspección iniciados a partir del 1 de julio de 2004 en los que no haya finalizado el trámite de audiencia previo a la suscripción del acta a la entrada en vigor de este reglamento y no resulten de aplicación los plazos previstos en el artículo 26.1 de este reglamento, se podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador en el plazo de 15 días siguientes a la citada entrada en vigor.

El plazo establecido en los párrafos anteriores tendrá la consideración de interrupción justificada.

Disposición final única. *Habilitación normativa.*

En el ámbito de competencias del Estado, se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en los capítulos III y IV este reglamento.

§ 5

Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 126, de 27 de mayo de 2005
Última modificación: 5 de abril de 2023
Referencia: BOE-A-2005-8662

La aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha supuesto una importante reforma en la revisión de actos en vía administrativa, por lo que resulta necesaria la renovación de las normas que constituyen el desarrollo reglamentario de esta materia. En concreto, la ley contiene una nueva sistemática de las normas reguladoras de la revisión en vía administrativa, al incorporar algunos de los preceptos contenidos en el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo; en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria; en el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo; en el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, y en el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adapta a las previsiones de dicha ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

Esta nueva regulación de la revisión en vía administrativa en el ámbito legal ha hecho necesario que se dicte un nuevo texto reglamentario de carácter fundamentalmente procedimental que se adapte a los cambios introducidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de acuerdo con la habilitación general al Gobierno para dictar las disposiciones de desarrollo y aplicación de la ley, contenida en su disposición final novena y en virtud de las diversas habilitaciones concretas establecidas en el título V de la ley.

El real decreto que ahora se aprueba contiene un artículo único por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, una disposición transitoria dedicada a las competencias de los tribunales económico-administrativos, una disposición derogatoria y una disposición final por la que se establece la fecha de entrada en vigor.

El Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, está integrado por cinco títulos, tres disposiciones adicionales, tres disposiciones transitorias y una disposición final.

El título I, «Disposiciones generales», contiene el ámbito de aplicación de este reglamento y los aspectos comunes a todos los procedimientos de revisión, y en él se regula el contenido mínimo del escrito que debe presentar el interesado, las reglas generales de subsanación y la aportación, subsanación o ratificación del poder otorgado al representante del interesado.

En el título II, «Procedimientos especiales de revisión», se recogen los aspectos fundamentales del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, del procedimiento para la declaración de lesividad de actos anulables, del procedimiento de revocación, del procedimiento para la rectificación de errores y de la regulación de la devolución de ingresos indebidos, con especificación del procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución en los supuestos del apartado 1 del artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Con el fin de evitar en el texto del reglamento las menciones a órganos concretos y facilitar el desarrollo de la facultad de organización de las distintas Administraciones tributarias, no se realiza una atribución de competencias exhaustiva en relación con la tramitación, por lo que queda parcialmente supeditada a lo que se establezca en normas de organización de rango inferior.

En lo relativo a la iniciación del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, se recogen las formas de inicio previstas en el apartado 2 del artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. En la tramitación destaca la solicitud de informe al órgano que dictó el acto, así como la audiencia a los interesados para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que consideren oportunos. Finalmente, en la fase de resolución se reitera la necesidad del dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la comunidad autónoma.

El procedimiento de declaración de lesividad se iniciará siempre de oficio de acuerdo con lo establecido en el artículo 218 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y se prevé un trámite de audiencia al interesado y la obligación de solicitar informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover dicho inicio. Además, se establece la posibilidad de que el órgano que hubiera dictado el acto o cualquier otro órgano de la misma Administración pueda proponer el inicio del procedimiento. Asimismo, se deberá solicitar informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico tal y como dispone la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

En la rectificación de errores se concretan ciertos aspectos procedimentales y se tienen en consideración las dos posibles formas de iniciación del procedimiento, de oficio o a instancia del interesado, según el artículo 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Por último, en la devolución de ingresos indebidos destaca la ampliación de los supuestos de legitimación para solicitar la devolución de los ingresos indebidos a las personas o entidades que hayan soportado la retención, el ingreso a cuenta o la repercusión. En este caso, estas podrán instar la rectificación de la autoliquidación a través de la cual se hubiese realizado el ingreso indebido.

El título III se dedica al recurso de reposición previsto en los artículos 222 a 225 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La regulación del recurso de reposición destaca por su carácter continuista respecto del régimen anterior, puesto que la ley ha recogido algunas normas sobre tramitación y sobre suspensión contenidas en el Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, y sólo ha introducido novedades en cuanto al plazo para interponer, resolver y notificar.

El capítulo I contiene disposiciones generales en las que se regulan las consecuencias de la presentación simultánea de un recurso de reposición y de una reclamación económico-administrativa y los efectos de la interposición de un recurso de reposición respecto a los plazos para el ejercicio de otros recursos, que se verán interrumpidos.

El capítulo II regula el procedimiento. Dentro de la iniciación se aclara que el escrito de interposición debe contener necesariamente las alegaciones y que una vez presentado el recurso no se podrá examinar el expediente al efecto de formularlas.

Dentro de la sección de tramitación se encuentran las normas relativas a la suspensión. Se aclara que la garantía podrá tener la vigencia que solicite el recurrente y la posibilidad de que abarque únicamente a la tramitación del recurso de reposición. En otro caso, deberá cubrir toda la duración de la vía económico-administrativa e, incluso, podrá extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa hasta la adopción de la decisión que proceda por el órgano judicial.

El título IV se refiere a las reclamaciones económico-administrativas.

El capítulo I contiene normas generales y dedica la sección 1.ª a regular la organización y las competencias. En dicha sección se describe con detalle la ubicación y competencia territorial del Tribunal Económico-administrativo Central y de los tribunales económico-administrativos regionales y locales. Asimismo, se crean diferentes salas desconcentradas y se prevé la existencia de dependencias provinciales en sustitución de las secretarías delegadas existentes con la anterior normativa. Por otra parte, y de acuerdo con la disposición adicional decimotercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se fija la composición de la Sala Especial que pudiera crearse en virtud de convenio entre el Ministerio de Economía y Hacienda y la comunidad autónoma correspondiente. También hay que destacar la regulación de los órganos unipersonales y de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina.

La sección 2.ª establece normas sobre cuantía y acumulación de las reclamaciones.

La sección 3.ª contiene un artículo relativo a los interesados. Se regula el procedimiento para determinar, en caso de duda, aquellos titulares de derechos o intereses legítimos que pudieran resultar afectados por la resolución.

La sección 4.ª se refiere a la suspensión. Como novedad, se aclara que la suspensión tendrá efectos desde la fecha de la solicitud y se establecen los efectos en caso de denegación de la suspensión.

Se regula la suspensión automática, la suspensión con prestación de otras garantías y los supuestos en que la suspensión es acordada por el tribunal económico-administrativo, y se aclara que este es el competente en caso de que la petición se funde en error aritmético, material o de hecho.

En el caso de que la solicitud de suspensión se base en la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación, su presentación supondrá que, si la deuda se encuentra en periodo voluntario en el momento de instarse, se suspenda cautelarmente el procedimiento de apremio y la Administración no pueda realizar actuaciones mientras el tribunal adopte la decisión de admitirla o inadmitirla a trámite. La inadmisión a trámite supondrá que la solicitud se tendrá por no presentada, mientras que la admisión a trámite conllevará que los efectos suspensivos deban entenderse producidos desde la solicitud y se mantengan hasta la resolución relativa a la suspensión.

El capítulo II está dedicado al procedimiento general económico-administrativo.

La sección 1.ª contiene normas generales sobre obtención de copias certificadas, presentación, desglose y devolución de documentos, domicilio para notificaciones y costas del procedimiento.

La sección 2.ª regula el procedimiento en única o primera instancia e incluye normas diversas que desarrollan la extensa regulación de la ley en esta materia. Destaca la regulación del recurso de anulación, introducido como novedad en el apartado 6 del artículo 239 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

La sección 3.ª se refiere a los recursos en vía económico-administrativa. Se completa la regulación contenida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y destaca el establecimiento del plazo de tres meses para la interposición del recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

El capítulo III desarrolla el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, y se concretan los casos en que aquel será aplicable por razón de la cuantía. En todo lo no previsto de forma expresa, se realiza una remisión al procedimiento general; en particular, se establece que determinados acuerdos se podrán dictar por el secretario del tribunal aun

cuando no fuera el órgano unipersonal competente para resolver el procedimiento en cuestión.

Finalmente, el título V regula la ejecución, y distingue entre normas generales para la ejecución de resoluciones administrativas y normas especiales aplicables a la ejecución de las resoluciones económico-administrativas y judiciales y al reembolso del coste de las garantías.

La disposición adicional primera remite a la normativa específica de las comunidades autónomas, ciudades de Ceuta y Melilla y entidades locales a los efectos de determinar los órganos competentes en los procedimientos regulados en el reglamento.

La disposición adicional segunda establece la aplicación supletoria de este reglamento a la devolución de ingresos indebidos de deudas aduaneras, que se regirán en primer lugar por la normativa comunitaria, y a la devolución de otros ingresos de naturaleza pública indebidamente ingresados.

La disposición adicional tercera dispone que la remisión de expedientes entre órganos administrativos que resulte de los procedimientos regulados en este reglamento pueda realizarse por medios electrónicos en lugar de hacerlo por otro tipo de soporte.

La disposición transitoria primera regula el régimen aplicable a las solicitudes de suspensión presentadas antes de la entrada en vigor del reglamento; la disposición transitoria segunda se refiere al recurso extraordinario para la unificación de doctrina al efecto de permitir su presentación para las resoluciones notificadas desde la entrada en vigor de la ley hasta la entrada en vigor del reglamento, y la disposición transitoria tercera regula un régimen transitorio para la aplicación de la cuantía que se toma como límite para la tramitación de las reclamaciones por el procedimiento abreviado.

Finalmente, la disposición final única contiene la habilitación al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las normas de desarrollo del reglamento.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, con la aprobación previa del Ministro de Administraciones Públicas, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 13 de mayo de 2005,

D I S P O N G O :

Artículo único. *Aprobación del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.*

Se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, cuyo texto se inserta a continuación.

Disposición transitoria única. *Competencias de los órganos del Tribunal Económico-administrativo Central respecto a las reclamaciones pendientes.*

A los efectos previstos en la disposición transitoria quinta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en tanto deba continuar aplicándose el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, a las reclamaciones o recursos interpuestos con anterioridad al 1 de julio de 2004, las competencias atribuidas en este a los vocales del Tribunal Económico-administrativo Central pasarán a ser ejercidas por el Secretario General del citado tribunal, excepto las previstas en los párrafos c) y d) del apartado 1 y en el apartado 2 del artículo 14 del citado reglamento, en su artículo 21 y, en general, las funciones de asistencia y votación en las salas y en el pleno del tribunal, que continuarán siendo ejercidas por los vocales.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

1. Quedan derogados:

a) El Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo.

b) El Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, excepto los artículos 8, 9, 10, 11, 13, 14, la disposición adicional tercera y el apartado 3 de la disposición adicional quinta.

c) El Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas.

d) El Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adapta a las previsiones de dicha ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

2. Asimismo, quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo previsto en este real decreto.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

El presente real decreto entrará en vigor al mes de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», salvo la disposición transitoria única, que entrará en vigor el día siguiente al de su publicación.

REGLAMENTO GENERAL DE DESARROLLO DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, EN MATERIA DE REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA

TÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Ámbito de aplicación.*

1. Este reglamento desarrolla la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, así como el reembolso por la Administración del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto, si dicho acto es declarado improcedente en virtud de sentencia o resolución administrativa firmes.

2. Este reglamento será de aplicación en los términos previstos en el artículo 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 2. *Contenido de la solicitud o del escrito de iniciación.*

1. Cuando los procedimientos regulados en este reglamento se inicien a instancia del interesado, la solicitud o el escrito de iniciación deberán contener los siguientes extremos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del interesado. En el caso de que se actúe por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa.

b) Órgano ante el que se formula el recurso o reclamación o se solicita el inicio del procedimiento.

c) Acto administrativo o actuación que se impugna o que es objeto del expediente, fecha en que se dictó, número del expediente o clave alfanumérica que identifique el acto administrativo objeto de impugnación y demás datos relativos a este que se consideren convenientes, así como la pretensión del interesado.

d) Domicilio que el interesado señala a los efectos de notificaciones.

e) Lugar, fecha y firma del escrito o la solicitud.

f) Cualquier otro establecido en la normativa aplicable.

2. Si la solicitud o el escrito de iniciación no reúne los requisitos que señala el apartado anterior, y sin perjuicio de las normas especiales de subsanación contenidas en este

reglamento, se requerirá al interesado para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos con indicación de que la falta de atención a dicho requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud o el escrito.

Artículo 2 bis. *Suspensión del procedimiento de revisión en caso de procedimiento amistoso.*

En aquellos casos en que, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional vigésimo primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, haya de procederse a la suspensión de un procedimiento de revisión de los regulados en su título V, como consecuencia de la tramitación simultánea de un procedimiento amistoso sobre las mismas cuestiones, la autoridad competente española a que se refiere el artículo 2 del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, comunicará al órgano revisor los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes implicadas que consten en la solicitud de inicio del procedimiento amistoso o cualquier otro recurso de los que tuviese conocimiento.

Asimismo, dicha autoridad competente comunicará al órgano de revisión la terminación del procedimiento amistoso, adjuntando copia del acuerdo de terminación, a los efectos de proceder a alzar la suspensión del procedimiento de revisión y de su resolución.

Artículo 3. *Representación.*

1. Cuando se actúe por medio de representante, este deberá acreditar representación bastante, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 respecto a la ratificación.

2. El órgano competente concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, para realizar la aportación o subsanación del documento acreditativo de la representación. En ese mismo plazo el interesado podrá ratificar la actuación realizada por el representante en su nombre y aportar el documento acreditativo de la representación para actuaciones posteriores.

TÍTULO II

Procedimientos especiales de revisión

CAPÍTULO I

Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho

Artículo 4. *Iniciación.*

1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho podrá iniciarse de oficio, por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico, o a instancia del interesado. En este último caso, el escrito se dirigirá al órgano que dictó el acto cuya revisión se pretende. El inicio de oficio será notificado al interesado.

2. El órgano competente para tramitar el procedimiento podrá dictar acuerdo motivado de inadmisión a trámite de las solicitudes de revisión en los supuestos previstos en el artículo 217.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 5. *Tramitación.*

1. El órgano competente para tramitar será el que establezca la norma de organización específica.

2. El órgano competente para tramitar el procedimiento solicitará al órgano que dictó el acto la remisión de una copia cotejada del expediente administrativo y de un informe sobre los antecedentes del procedimiento que fuesen relevantes para resolver. Asimismo, podrá

solicitar cualquier otro dato o antecedente que considere necesario para elaborar la propuesta de resolución.

3. Recibida la documentación indicada en el apartado anterior, se dará audiencia por un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo al interesado y a las restantes personas a las que el acto reconoció derechos o cuyos intereses resultaron afectados por el acto, para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.

4. Concluido el trámite de audiencia, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver.

Artículo 6. *Resolución.*

1. Recibida la propuesta de resolución, se solicitará el dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la comunidad autónoma, si lo hubiera.

2. La declaración de nulidad requerirá el dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la comunidad autónoma.

3. En el ámbito de competencias del Estado, la competencia para resolver corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda, que podrá delegarla.

CAPÍTULO II

Procedimiento para la declaración de lesividad de actos anulables

Artículo 7. *Iniciación.*

El procedimiento de declaración de lesividad de actos anulables se iniciará de oficio mediante acuerdo del órgano que establezca la norma de organización específica, a propuesta del órgano que dictó el acto o de cualquier otro de la misma Administración pública. El inicio será notificado al interesado.

Artículo 8. *Tramitación.*

1. El órgano competente para tramitar será el que establezca la norma de organización específica.

2. Acordado el inicio del procedimiento, se comunicará esa decisión al órgano proponente, al competente para tramitar y al que dictó el acto objeto del procedimiento, que deberá remitir una copia cotejada del expediente al órgano competente para tramitar en el plazo de 10 días a partir de la recepción de la comunicación y a la que acompañará un informe sobre los antecedentes que fuesen relevantes para resolver.

Asimismo, se podrá solicitar cualquier otro dato, antecedente o informe que se considere necesario.

3. Recibida la copia del expediente y emitidos, en su caso, los informes, se dará audiencia a los interesados por un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.

4. Concluido el trámite de audiencia, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará una propuesta de resolución.

5. Formulada la propuesta, el órgano competente para tramitar deberá solicitar un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de que el acto sea declarado lesivo.

Corresponderá a la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado elaborar los informes de los expedientes que se incoen para declarar lesivos a los intereses públicos los actos de la Administración General del Estado, de sus organismos autónomos o de los demás organismos y entidades públicas a los que asista jurídicamente.

6. Una vez recibido el informe jurídico, se remitirá una copia cotejada del expediente completo al órgano competente para resolver.

Artículo 9. *Resolución.*

1. El órgano competente para resolver dictará la resolución que proceda y, en el caso de declararse la lesividad, la remitirá junto con la copia cotejada del expediente administrativo al órgano encargado de la defensa y representación en juicio de la Administración autora del acto a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

2. En el ámbito de la Administración General del Estado, la competencia para resolver corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda, que podrá delegarla.

CAPÍTULO III

Procedimiento para la revocación

Artículo 10. *Iniciación.*

1. El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito. El inicio será notificado al interesado.

2. El órgano competente para acordar el inicio del procedimiento será el superior jerárquico del que lo hubiese dictado. El inicio podrá ser propuesto, de forma motivada, por el propio órgano que hubiera dictado el acto o por cualquier otro de la misma Administración pública.

3. Los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones podrán ser revocados conforme a lo dispuesto en el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aunque hayan sido objeto de impugnación en vía económico-administrativa, en tanto no se haya dictado una resolución o un acuerdo de terminación por el tribunal económico-administrativo.

Las resoluciones y los acuerdos de terminación dictados por los tribunales económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones a los que se refieran dichos acuerdos y resoluciones, no serán susceptibles de revocación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 213.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Artículo 11. *Tramitación.*

1. El órgano competente para tramitar será el que establezca la norma de organización específica.

2. Acordado el inicio del procedimiento, se comunicará esa decisión al órgano proponente, al competente para tramitar y al que dictó el acto objeto del procedimiento, que deberá remitir una copia cotejada del expediente al órgano competente para tramitar en el plazo de 10 días a partir de la recepción de la comunicación y a la que acompañará un informe sobre los antecedentes que fuesen relevantes para resolver y sobre la procedencia de la revocación.

Asimismo, se podrá solicitar cualquier otro dato, antecedente o informe que se considere necesario.

3. Recibida la copia del expediente y emitidos, en su caso, los informes, se dará audiencia a los interesados por un plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.

4. Concluido el trámite de audiencia, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará la propuesta de resolución.

Formulada la propuesta, el órgano competente para tramitar deberá solicitar un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación.

Artículo 12. *Resolución.*

En el ámbito de competencias del Estado, el acuerdo sobre la revocación deberá adoptarse por el director general competente o por el director del departamento de la

Agencia Estatal de Administración Tributaria competente del que dependa el órgano que dictó el acto. Si la revocación se refiere a un acto dictado por un director general o un director de departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, será competente su superior jerárquico inmediato.

CAPÍTULO IV

Procedimiento de rectificación de errores

Artículo 13. *Procedimiento de rectificación de errores.*

1. Cuando el procedimiento se hubiera iniciado de oficio, junto con el acuerdo de iniciación se notificará la propuesta de rectificación para que el interesado pueda formular alegaciones en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta.

Cuando la rectificación se realice en beneficio de los interesados, se podrá notificar directamente la resolución del procedimiento.

2. Cuando el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado, la Administración podrá resolver directamente lo que proceda cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos, alegaciones o pruebas que los presentados por el interesado. En el caso contrario, deberá notificar la propuesta de resolución para que el interesado pueda alegar lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta.

3. Se podrá suspender la ejecución de los actos administrativos sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

CAPÍTULO V

Devolución de ingresos indebidos

Sección 1.ª Disposiciones generales

Artículo 14. *Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución.*

1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.

b) Además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando consideren que la retención soportada o el ingreso repercutido lo han sido indebidamente. Si, por el contrario, el ingreso a cuenta que se considere indebido no hubiese sido repercutido, tendrán derecho a solicitar la devolución las personas o entidades indicadas en el párrafo a).

c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No

procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

Cuando el ingreso a cuenta declarado indebido no hubiese sido repercutido, las personas o entidades indicadas en el párrafo a). No procederá restitución alguna cuando el importe del ingreso a cuenta hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos, sin perjuicio de las actuaciones que deba desarrollar el perceptor de la renta para resarcir a la persona o entidad que realizó el ingreso a cuenta indebido.

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercuta indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

3. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

4. Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión.

5. Cuando el derecho a la devolución corresponda a los sucesores, se atenderá a la normativa específica para determinar los legitimados para solicitar la devolución y sus beneficiarios y la cuantía que a cada uno corresponda.

Artículo 15. *Supuestos de devolución.*

1. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:

a) En el procedimiento para el reconocimiento del derecho regulado en la sección 2.ª de este capítulo, cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) En un procedimiento especial de revisión.

c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firmes.

d) En un procedimiento de aplicación de los tributos.

e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el apartado 3 del artículo anterior.

f) Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.

2. El procedimiento para la devolución de ingresos indebidos mediante el empleo de efectos timbrados se regulará mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda.

Artículo 16. *Contenido del derecho a la devolución de ingresos indebidos.*

La cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso indebido estará constituida por la suma de las siguientes cantidades:

a) El importe del ingreso indebidamente efectuado.

En los tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, cuando quien efectúe la indebida repercusión tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por el mismo, se tendrá en cuenta lo dispuesto en el artículo 14.2.c)2.º de este reglamento.

b) Las costas satisfechas cuando el ingreso indebido se hubiera realizado durante el procedimiento de apremio.

c) El interés de demora vigente a lo largo del período en que resulte exigible, sobre las cantidades indebidamente ingresadas, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de acuerdo con lo previsto en el artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Sección 2.ª Procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en los supuestos del artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Artículo 17. *Iniciación.*

1. En los supuestos previstos en el artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos podrá iniciarse de oficio o a instancia del interesado.

2. Cuando el procedimiento se inicie a instancia del interesado, la solicitud deberá dirigirse al órgano competente para resolver y, además de las menciones a que se refiere el artículo 2 de este reglamento, contendrá los siguientes datos:

a) Justificación del ingreso indebido. A la solicitud se adjuntarán los documentos que acrediten el derecho a la devolución, así como cuantos elementos de prueba considere oportunos a tal efecto. Los justificantes de ingreso podrán sustituirse por la mención exacta de los datos identificativos del ingreso realizado, entre ellos, la fecha y el lugar del ingreso y su importe.

b) Declaración expresa del medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, de entre los señalados por la Administración competente.

Si la Administración competente no hubiera señalado medios para efectuar la devolución, el beneficiario podrá optar por:

1.º Transferencia bancaria, indicando el número de código de cuenta y los datos identificativos de la entidad de crédito.

2.º Cheque cruzado o nominativo.

Si el beneficiario de la devolución no hubiera señalado medio de pago, se efectuará mediante cheque.

c) En su caso, una solicitud de compensación, en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

3. Cuando el procedimiento se inicie de oficio, se notificará al interesado el acuerdo de iniciación.

Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de resolución, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

Artículo 18. *Tramitación.*

1. En la tramitación del expediente, el órgano competente de la Administración tributaria comprobará las circunstancias que, en su caso, determinen el derecho a la devolución, la realidad del ingreso y su no devolución posterior, así como la titularidad del derecho y la cuantía de la devolución.
2. El órgano competente para la tramitación podrá solicitar los informes que considere necesarios.
3. Con carácter previo a la resolución, la Administración tributaria deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación, presente las alegaciones y los documentos y justificantes que estime necesarios.

Se podrá prescindir de dicho trámite cuando no se tengan en cuenta otros hechos o alegaciones que las realizadas por el obligado tributario o cuando la cuantía propuesta a devolver sea igual a la solicitada, excluidos los intereses de demora.

4. Finalizadas las actuaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver la propuesta de resolución.

Artículo 19. *Resolución.*

1. En el ámbito de competencias del Estado, la competencia para resolver corresponderá al órgano de recaudación que se determine en la norma de organización específica.
2. El órgano competente para resolver dictará una resolución motivada en la que, si procede, se acordará el derecho a la devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución.
3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el interesado podrá entender desestimada su solicitud por silencio administrativo transcurrido el plazo máximo de seis meses sin haberse notificado la resolución expresa.

Sección 3.ª Ejecución de la devolución de ingresos indebidos

Artículo 20. *Ejecución de la devolución.*

Reconocido el derecho a la devolución mediante cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 15 o cuando mediante ley se declare la condonación de una deuda o sanción, se procederá a la inmediata ejecución de la devolución.

TÍTULO III

Recurso de reposición

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 21. *Consecuencias de la simultaneidad.*

1. Al interponer el recurso de reposición, el interesado hará constar que no ha impugnado el mismo acto en la vía económico-administrativa.

Si pese a ello se acreditase la existencia de una reclamación sobre el mismo asunto y anterior al recurso de reposición, se declarará la inadmisión de este último y se remitirá el expediente que pueda existir al tribunal económico-administrativo que esté tramitando la reclamación.

2. Los tribunales económico-administrativos declararán inadmisible toda reclamación relativa a cualquier acto de la Administración cuando conste que dicho acto ha sido previamente impugnado mediante recurso de reposición y que este no ha sido resuelto

expresamente y no puede entenderse desestimado por silencio administrativo. En este supuesto, el órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable remitirá al tribunal competente una copia del escrito de interposición del recurso de reposición y de la reclamación junto con una diligencia en la que se ponga de manifiesto la existencia del recurso de reposición y, por tanto, la no procedencia de la remisión del expediente correspondiente. El tribunal podrá solicitar la documentación complementaria que considere necesaria para determinar la procedencia de la inadmisión.

Artículo 22. *Efectos de la interposición respecto al ejercicio de otros recursos.*

La interposición del recurso de reposición interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos, que volverán a contarse desde su inicio a partir del día siguiente a aquel en que el recurso de reposición pueda entenderse presuntamente desestimado o, en cualquier caso, a partir del día siguiente a la fecha en que se hubiera practicado la notificación expresa de la resolución del recurso.

CAPÍTULO II

Procedimiento

Sección 1.ª Iniciación

Artículo 23. *Iniciación.*

1. El escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite.

2. Cuando se solicite la suspensión del acto impugnado al tiempo de presentar el recurso, al escrito de iniciación del recurso deberá acompañarse el documento en que se formalice la garantía constituida de entre las señaladas en el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 24. *Puesta de manifiesto del expediente.*

Si el interesado desea examinar el expediente administrativo para formular sus alegaciones, deberá comparecer a tal objeto ante el órgano actuante a partir del día siguiente al de la notificación del acto administrativo que se impugna y antes de que finalice el plazo de interposición del recurso.

En este supuesto, el órgano competente tendrá la obligación de poner de manifiesto el contenido del expediente estrictamente relacionado con el acto objeto de impugnación o la documentación relativa a las actuaciones administrativas concretas que hayan sido expresamente solicitadas y guarden relación con el acto impugnado.

Una vez presentado el recurso no se podrá ejercer el derecho a examinar el expediente a efectos de formular alegaciones.

Sección 2.ª Tramitación

Artículo 25. *Suspensión del acto impugnado.*

1. La mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos previstos en este artículo.

b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

Asimismo, tratándose de sanciones que hayan sido objeto de recurso de reposición por los interesados, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin

necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. No se suspenderán con arreglo a esta letra las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento.

2. La solicitud de suspensión con aportación de las garantías que señala el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria suspenderá el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido.

El recurrente podrá solicitar la suspensión cuyos efectos se limitarán al recurso de reposición.

Las garantías que se constituyan podrán extender su eficacia, en su caso, a la vía económico-administrativa posterior. En este caso, la garantía mantendrá sus efectos en el procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

Asimismo, si el interesado lo considera conveniente, y sin perjuicio de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de medidas cautelares, la suspensión podrá solicitarse con extensión de sus efectos a la vía contencioso-administrativa.

La garantía aportada, en el caso de las obligaciones conexas reguladas en el artículo 224.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, extenderá sus efectos a las cantidades que en su caso debieran reintegrarse, como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso que hubiera llevado aparejada la correspondiente devolución conexa.

3. La garantía deberá cubrir el importe del acto impugnado, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía.

Cuando la garantía consista en depósito de dinero o valores públicos, los intereses de demora serán los correspondientes a un mes si cubre sólo el recurso de reposición. Si extendiese sus efectos a la vía económico-administrativa, deberá cubrir además el plazo de seis meses si el procedimiento de la reclamación es el abreviado, de un año si el procedimiento de la reclamación es el general y de dos años si la resolución es susceptible de recurso de alzada ordinario.

4. La solicitud de suspensión se presentará ante el órgano que dictó el acto, que será competente para tramitarla y resolverla.

5. La solicitud de suspensión deberá ir necesariamente acompañada del documento en que se formalice la garantía aportada, constituida a disposición del órgano competente a que se refiere el apartado anterior. Cuando la solicitud no se acompañe de la garantía a que se refiere el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aquella no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos. En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al interesado.

Si, posteriormente, la resolución que recayese en el recurso de reposición fuese objeto de reclamación económico-administrativa y la suspensión hubiese extendido sus efectos a dicha vía, el documento en que se formalice la garantía deberá ser puesto a disposición del órgano competente para la recaudación del acto objeto de reclamación por parte del órgano que dictó el acto.

El documento en que se formalice la garantía deberá incorporar las firmas de los otorgantes legitimadas por un fedatario público, por comparecencia ante la Administración autora del acto o generadas mediante un mecanismo de autenticación electrónica. Dicho documento podrá ser sustituido por su imagen electrónica con su misma validez y eficacia, siempre que el proceso de digitalización garantice su autenticidad e integridad.

6. Si la solicitud acredita la existencia del recurso de reposición y adjunta garantía bastante, la suspensión se entenderá acordada a partir de la fecha de la solicitud y dicha circunstancia deberá notificarse al interesado.

7. Cuando sea necesaria la subsanación de defectos del documento en que se formalice la garantía de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 y aquellos hayan sido subsanados, el órgano competente acordará la suspensión con efectos desde la solicitud. El acuerdo de suspensión deberá ser notificado al interesado.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la suspensión.

8. Cuando se solicite la suspensión en un momento posterior a la interposición del recurso, los efectos suspensivos se producirán, de concurrir los requisitos expuestos en los apartados anteriores, a partir del momento de presentación de la solicitud.

9. Cuando en los supuestos de estimación parcial de un recurso deba dictarse una nueva liquidación, la garantía aportada quedará afecta al pago de la nueva cuota o cantidad resultante y de los intereses de demora calculados de acuerdo con el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

10. Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo voluntario de ingreso, con la notificación de su denegación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, para que dicho ingreso sea realizado, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 161.2 de esa ley.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la notificación del acuerdo de denegación implicará que deba iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de no haberse iniciado con anterioridad a dicha notificación.

11. Las resoluciones denegatorias de la suspensión serán susceptibles de reclamación económico-administrativa ante el tribunal al que correspondería resolver la impugnación del acto cuya suspensión se solicita.

12. Los casos de suspensión regulados en una norma específica se regirán por lo establecido en ella.

Artículo 26. *Interesados en el procedimiento.*

1. Si durante la tramitación del procedimiento se advierte la existencia de otros titulares de derechos o intereses legítimos que no hayan comparecido en aquel, se les notificará la existencia del recurso para que formulen alegaciones en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación.

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los que estuvieren personados en el procedimiento y les concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formulen alegaciones.

Sección 3.ª Resolución

Artículo 27. *Notificación de la resolución.*

La resolución expresa que se dicte deberá ser notificada al recurrente y a los demás interesados, si los hubiera.

TÍTULO IV

Reclamaciones económico-administrativas

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Sección 1.ª Organización y competencias

Artículo 28. *Organización.*

1. El Tribunal Económico-administrativo Central tendrá su sede en Madrid y extenderá su competencia a todo el territorio nacional.

2. Existirán los siguientes tribunales económico-administrativos regionales y locales, cada uno con competencia sobre el territorio de su respectiva comunidad autónoma o ciudad con Estatuto de Autonomía:

a) Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía, con sede en Sevilla.
b) Tribunal Económico-administrativo Regional de Aragón, con sede en Zaragoza.
c) Tribunal Económico-administrativo Regional del Principado de Asturias, con sede en Oviedo.
d) Tribunal Económico-administrativo Regional de las Illes Balears, con sede en Palma de Mallorca.
e) Tribunal Económico-administrativo Regional de Canarias, con sede en Las Palmas de Gran Canaria.
f) Tribunal Económico-administrativo Regional de Cantabria, con sede en Santander.
g) Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla-La Mancha, con sede en Toledo.
h) Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla y León, con sede en Valladolid.
i) Tribunal Económico-administrativo Regional de Cataluña, con sede en Barcelona.
j) Tribunal Económico-administrativo Regional de Extremadura, con sede en Badajoz.
k) Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia, con sede en A Coruña.
l) Tribunal Económico-administrativo Regional de Madrid, con sede en Madrid.
m) Tribunal Económico-administrativo Regional de la Región de Murcia, con sede en Murcia.
n) Tribunal Económico-administrativo Regional de Navarra, con sede en Pamplona.
ñ) Tribunal Económico-administrativo Regional del País Vasco, con sede en Bilbao.
o) Tribunal Económico-administrativo Regional de La Rioja, con sede en Logroño.
p) Tribunal Económico-administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, con sede en Valencia.
q) Tribunal Económico-administrativo Local de Ceuta, con sede en Ceuta.
r) Tribunal Económico-administrativo Local de Melilla, con sede en Melilla.

3. Existirán las siguientes salas desconcentradas de los tribunales económico-administrativos regionales:

a) Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía: Sala de Granada, con sede en Granada, con competencia sobre las provincias de Almería, Granada y Jaén.
b) Tribunal Económico-administrativo Regional de Andalucía: Sala de Málaga, con sede en Málaga, con competencia sobre dicha provincia.
c) Tribunal Económico-administrativo Regional de Canarias: Sala de Santa Cruz de Tenerife, con sede en Santa Cruz de Tenerife, con competencia sobre la provincia de Santa Cruz de Tenerife.
d) Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla y León: Sala de Burgos, con sede en Burgos, con competencia sobre las provincias de Ávila, Burgos, Segovia y Soria.

4. Las salas desconcentradas extenderán su competencia sobre toda la materia económico-administrativa, incluida la relativa a suspensiones.

5. El Pleno, las salas y los órganos unipersonales de cada tribunal podrán constituirse y ejercer sus competencias en cualquiera de las oficinas de los tribunales en el territorio nacional. El Presidente del Tribunal Económico-administrativo Central mediante resolución podrá atribuir a los miembros de cualquier órgano económico administrativo la función de resolver reclamaciones propias de la competencia de otro, pudiendo desde ese momento constituirse como órgano unipersonal o como Sala de éste. Las resoluciones que dicten se entenderán adoptadas a los efectos de recursos en la sede que tenga atribuida cada tribunal o sala desconcentrada.

6. Cada tribunal económico-administrativo regional tendrá una dependencia provincial en cada capital de provincia de su ámbito territorial que no sea sede del respectivo tribunal o de sus salas desconcentradas. Además, existirán dependencias locales en las siguientes ciudades:

a) Cartagena, cuyo ámbito territorial coincidirá con el de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cartagena.

b) Gijón, cuyo ámbito territorial coincidirá con el de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Gijón.

c) Jerez de la Frontera, cuyo ámbito territorial coincidirá con el de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Jerez de la Frontera y con las de las Administraciones de la Agencia de El Puerto de Santa María, Sanlúcar de Barrameda y Ubrique.

d) Vigo, cuyo ámbito territorial coincidirá con el de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Vigo.

7. Las dependencias provinciales tendrán competencia sobre el territorio de la respectiva provincia o sobre la parte del territorio en que no se extienda la competencia de la dependencia local correspondiente.

8. Por orden del Ministro de Economía y Hacienda se podrán crear o suprimir salas desconcentradas o dependencias provinciales o locales, así como modificar su sede y competencia territorial.

Artículo 29. *El Tribunal Económico-administrativo Central.*

1. El Tribunal Económico-administrativo Central funcionará en pleno, en salas y de forma unipersonal.

El pleno estará formado por el presidente, todos los vocales y el Secretario General.

Las salas estarán formadas por el presidente del tribunal, uno o más vocales y el Secretario General.

2. El presidente será nombrado y separado por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, entre funcionarios de reconocido prestigio en el ámbito tributario y tendrá la categoría de director general del Ministerio de Economía y Hacienda.

Los vocales serán nombrados y separados por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, entre funcionarios de los cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo y tendrán la condición de subdirectores generales del Ministerio de Economía y Hacienda.

3. En los casos de vacante, ausencia, enfermedad u otra causa legal, el presidente del tribunal será sustituido por el vocal más antiguo del pleno. En cada sala, el presidente del tribunal será sustituido por el vocal más antiguo de los que formen la sala.

4. En los casos de vacante, ausencia, enfermedad o por otra causa legal que afecte a alguno de los vocales, el presidente podrá asignar sus asuntos a otro vocal de la misma sala.

5. El presidente fijará mediante acuerdo la creación, composición y supresión de las salas, el reparto de atribuciones entre estas y el pleno y la distribución de asuntos entre las salas.

6. Corresponderá a los vocales proponer las resoluciones y demás acuerdos de terminación en el procedimiento general económico-administrativo, así como aquellas otras tareas que les sean expresamente asignadas por el presidente.

Además de lo dispuesto en el párrafo anterior, también ejercerán las competencias que les correspondan como órganos unipersonales.

7. El Secretario General procederá del Cuerpo de Abogados del Estado y será asistido o sustituido en el ejercicio de sus funciones por funcionarios pertenecientes también a dicho cuerpo.

Corresponde al Secretario General la dirección y coordinación de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, dictar los actos de trámite y de notificación e impulsar de oficio el procedimiento, así como aquellas otras tareas que le sean expresamente atribuidas por el presidente.

Además de lo dispuesto en el párrafo anterior, también ejercerá las competencias que le correspondan como órgano unipersonal.

8. Todos los miembros del pleno o de las salas están obligados a asistir a las sesiones a las que sean convocados y a participar en las deliberaciones necesarias para la adopción de acuerdos o resoluciones. Los acuerdos serán adoptados por mayoría entre los asistentes, con voto de calidad del presidente en el caso de empate. Ninguno de los asistentes podrá abstenerse de votar y el que disienta de la mayoría podrá formular voto particular por escrito en el plazo de 48 horas. El voto particular se incorporará al expediente y deberá hacerse mención a él en la resolución de la reclamación.

9. Todos los miembros del pleno o de las salas, así como los órganos unipersonales, ejercerán con total independencia, y bajo su responsabilidad, las funciones que tengan legalmente atribuidas y las restantes que les pueda asignar el presidente.

10. En el Tribunal Económico-administrativo Central existirán ponentes que actuarán bajo la dirección de los vocales y, en su caso, de los órganos unipersonales. Estas funciones también podrán ser desempeñadas respecto de otros tribunales económico-administrativos distintos, cuando así lo disponga el presidente del Tribunal Económico-administrativo Central.

Artículo 30. *Los tribunales económico-administrativos regionales, locales, las salas desconcentradas y las dependencias provinciales y locales.*

1. Los tribunales económico-administrativos regionales y locales funcionarán en pleno, en salas y en salas desconcentradas, en su caso, y de forma unipersonal.

El pleno estará formado por el presidente, los presidentes de sala y de sala desconcentrada, en su caso, los vocales y el secretario del tribunal.

Las salas del tribunal estarán formadas por el presidente del tribunal, el de la sala competente según resulte del reparto de atribuciones conforme al apartado 6, uno o más vocales, según proceda, y el secretario.

Las salas desconcentradas estarán formadas por su presidente, uno o más vocales, según proceda, y el secretario de la sala.

2. El presidente, los presidentes de sala desconcentrada, los presidentes de sala y los vocales serán nombrados y separados por orden del Ministro de Economía y Hacienda entre funcionarios de los cuerpos que se indiquen en la relación de puestos de trabajo. Se nombrarán presidentes de sala cuando el número de reclamaciones o alguna otra circunstancia lo aconseje, y presidentes de sala desconcentrada cuando esta se haya creado.

3. Los funcionarios procedentes de las comunidades autónomas que con tal carácter participen en los tribunales económico-administrativos regionales del Estado serán nombrados por orden del Ministro de Economía y Hacienda a propuesta de la respectiva comunidad autónoma en los puestos de vocales o ponentes que se determinen en las relaciones de puestos de trabajo. Dichos funcionarios desempeñarán las mismas funciones y en idéntico régimen que los restantes vocales de los tribunales.

4. En los casos de vacante, ausencia, enfermedad u otra causa legal, el presidente del tribunal será sustituido por el presidente de sala o, en su defecto, por el vocal más antiguo del pleno o de la respectiva sala. Los presidentes de sala y de sala desconcentrada lo serán por el vocal más antiguo de cada una de ellas.

5. En los casos de vacante, ausencia, enfermedad u otra causa legal que afecte a alguno de los presidentes de sala o vocales, el presidente del tribunal o de la sala desconcentrada podrá encomendar el ejercicio de sus funciones a otro vocal de la misma sala.

6. El presidente fijará mediante acuerdo la creación, composición y supresión de las salas, el reparto de atribuciones entre estas y el pleno y la distribución de asuntos entre las salas.

7. Los presidentes de los tribunales económico-administrativos regionales, locales y de salas desconcentradas ejercerán las funciones de dirección orgánica y funcional y las demás previstas en este reglamento, y serán los responsables superiores de todo el personal, sin perjuicio de la dirección del presidente del correspondiente tribunal regional respecto a las salas desconcentradas.

8. Corresponderá a los vocales del tribunal proponer las resoluciones y demás acuerdos de terminación en el procedimiento general económico-administrativo, así como las restantes tareas que les sean encomendadas por el presidente del tribunal o de la sala desconcentrada, según corresponda.

Además de lo dispuesto en el párrafo anterior, también ejercerán las competencias que les correspondan como órganos unipersonales.

9. Los secretarios de los tribunales procederán del Cuerpo de Abogados del Estado y serán asistidos o sustituidos en el ejercicio de sus funciones por funcionarios pertenecientes también a dicho cuerpo.

Corresponde a los secretarios de los tribunales la dirección y coordinación de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, dictar los actos de trámite y de notificación e impulsar de oficio el procedimiento, así como aquellas otras tareas que les sean encomendadas por el presidente. En los casos en que existan salas desconcentradas, las anteriores funciones serán realizadas por su secretario, sin perjuicio de la dirección del secretario del correspondiente tribunal económico-administrativo regional y de que la atribución de tareas sea competencia del presidente de la sala desconcentrada.

Además de lo dispuesto en el párrafo anterior, también ejercerán las competencias que les correspondan como órganos unipersonales.

10. Los órganos competentes ubicados en localidades donde no radique la sede del tribunal o de sus salas desconcentradas ejercerán las funciones que les delegue el secretario del tribunal o de la sala desconcentrada, así como aquellas tareas que les sean encomendadas por el presidente del tribunal o de la sala desconcentrada.

11. Todos los miembros del pleno o de las salas están obligados a asistir a las sesiones a las que sean convocados y a participar en las deliberaciones necesarias para la adopción de acuerdos o resoluciones. Los acuerdos serán adoptados por mayoría entre los asistentes y con voto de calidad del presidente en el caso de empate. Ninguno de los asistentes podrá abstenerse de votar y el que disienta de la mayoría podrá formular voto particular por escrito en el plazo de 48 horas. El voto se incorporará al expediente y deberá hacerse mención a él en la resolución de la reclamación.

12. Todos los miembros del pleno o de las salas, así como los órganos unipersonales, ejercerán con total independencia, y bajo su responsabilidad, las funciones que tengan legalmente atribuidas y las restantes que les pueda encomendar el presidente del tribunal o el presidente de la sala desconcentrada.

13. En los tribunales económico-administrativos regionales y locales existirán ponentes que actuarán bajo la dirección de los vocales y, en su caso, de los órganos unipersonales. Estas funciones también podrán ser desempeñadas respecto de otros tribunales económico-administrativos cuando así lo disponga el presidente del Tribunal Económico-administrativo Central.

Artículo 31. *Participación de las comunidades autónomas en los tribunales económico-administrativos.*

Conforme a lo establecido en la disposición adicional decimotercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la sala especial del tribunal económico-administrativo regional que pueda crearse en virtud de un convenio entre el Ministerio de Economía y Hacienda y la consejería competente de la comunidad autónoma estará presidida por el presidente del tribunal e integrada por el secretario del tribunal y un número idéntico de vocales del tribunal económico-administrativo regional y de miembros del órgano económico-administrativo de la comunidad autónoma respectiva.

En el resto de las cuestiones, la actuación de esta sala se regulará por lo establecido para las reclamaciones económico-administrativas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este reglamento.

Artículo 32. *Órganos unipersonales.*

1. Tendrán la consideración de órganos unipersonales de cada tribunal y de cada sala desconcentrada los que sean designados por acuerdo del presidente del Tribunal Económico-administrativo Central entre los funcionarios que estuviesen destinados en tales tribunales o salas, a propuesta de sus respectivos presidentes.

En cada tribunal o sala desconcentrada podrán existir varios órganos unipersonales. El acuerdo de nombramiento de los citados órganos unipersonales fijará la distribución de materias y asuntos entre ellos.

2. A los efectos de declarar la inadmisibilidad del recurso extraordinario de revisión previsto en el artículo 244 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tendrán la consideración de órganos unipersonales los vocales y el Secretario General del Tribunal Económico-administrativo Central.

3. A los efectos de dictar una resolución sobre cuestiones incidentales o declarativa de la inadmisibilidad y de dictar el acuerdo de archivo de las actuaciones, tanto en el procedimiento general como en el abreviado, tendrán la consideración de órganos unipersonales de cada tribunal y de cada sala desconcentrada el presidente, los vocales y el secretario de estos.

Artículo 33. *Sala Especial para la Unificación de Doctrina.*

1. El presidente de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina designará en el acuerdo mediante el que convoque su celebración a los vocales del Tribunal Económico-administrativo Central que deban formar parte de ella.

2. Corresponderá al miembro de la sala que en cada caso designe el presidente de la Sala Especial proponer las resoluciones y demás acuerdos de terminación.

3. Corresponde al Secretario General del Tribunal Económico-administrativo Central la dirección y coordinación de la tramitación del recurso extraordinario para la unificación de doctrina, dictar los actos de trámite y de notificación e impulsar de oficio el procedimiento, así como desempeñar la secretaría de la Sala Especial.

Artículo 34. *Actas de las sesiones.*

1. De cada sesión que celebren los órganos colegiados se levantará un acta, que contendrá la identificación de los asistentes, el lugar y la duración de la sesión, la mención de los expedientes analizados, el resultado de las votaciones y el sentido de las resoluciones y de los demás acuerdos de terminación.

2. Las actas se aprobarán en la misma o posterior sesión, se firmarán por el secretario con el visto bueno del presidente y se conservarán correlativamente numeradas en la secretaría de cada órgano colegiado.

3. Se considerarán como sesiones distintas, aunque se desarrollen el mismo día, cada reunión que celebren los tribunales con asistencia de distintos componentes. De cada reunión se levantará un acta por separado.

Sección 2.ª Cuantía y acumulación de las reclamaciones

Artículo 35. *Cuantía de la reclamación.*

1. La cuantía de la reclamación será el importe del acto o actuación objeto de la reclamación. Los actos que no contengan o no se refieran a una cuantificación económica y las sanciones no pecuniarias, se considerarán de cuantía indeterminada. Si lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiera practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquéllos.

Sin perjuicio de lo anterior, en los siguientes supuestos, la cuantía de la reclamación será:

a) En las reclamaciones contra actos dictados por la Administración por los que se minore o se deniegue una devolución o compensación solicitada por el reclamante, la diferencia entre la devolución o compensación solicitada y la reconocida por la Administración, más, en su caso, el importe que resulte a ingresar.

b) En las reclamaciones contra actos de disminución de bases imponibles negativas declaradas por el obligado tributario, la base imponible negativa que haya sido regularizada por la Administración. Si el acto administrativo exige además una deuda tributaria a ingresar, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes: la base imponible negativa declarada que ha sido regularizada o la deuda tributaria a ingresar. Si además de la base imponible negativa declarada, se solicitó una devolución, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes, la base imponible negativa que ha sido suprimida, y el importe que resulte de la aplicación de lo establecido en el párrafo a) de este apartado.

Si los importes comparados determinan distinta vía de recurso o procedimiento, en virtud de la aplicación de los artículos 36 y 64 de este reglamento, se tendrá por mayor importe aquél que supere la cuantía necesaria para el recurso de alzada, y, en su defecto, aquél que supere la cuantía establecida para el procedimiento abreviado, aunque en términos absolutos sean inferiores.

c) En las reclamaciones contra diligencias de embargo, el importe por el que se sigue la ejecución.

d) En las reclamaciones contra acuerdos de derivación de responsabilidad, el importe objeto de derivación.

e) En las reclamaciones contra sanciones, el importe de éstas con anterioridad a la aplicación de las posibles reducciones.

f) En las reclamaciones contra resoluciones de procedimientos iniciados por una solicitud de devolución de ingresos indebidos, por una solicitud de rectificación de una autoliquidación o por una solicitud de compensación, la diferencia entre lo solicitado y lo reconocido por la Administración. Si la solicitud no permitiera concretar la cantidad a la que se refiere, la reclamación se considerará de cuantía indeterminada.

g) En las reclamaciones sobre determinados componentes de la deuda tributaria, a que se refiere el artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el componente o la suma de los componentes que sean objeto de impugnación.

2. Cuando el acto administrativo objeto de reclamación incluya varias deudas, bases, valoraciones, o actos de otra naturaleza, se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, base, valoración o acto de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento. Las reclamaciones contra actos que realicen varios pronunciamientos y sólo alguno de ellos contenga o se refiera a una cuantificación económica, se considerarán de cuantía indeterminada.

3. En las reclamaciones sobre actuaciones u omisiones de los particulares, se atenderá a la pretensión del reclamante.

Artículo 36. *Cuantía necesaria para el recurso de alzada ordinario.*

De acuerdo con el artículo 229 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, sobre las competencias de los tribunales económico-administrativos, podrá interponerse recurso de alzada ordinario cuando la cuantía de la reclamación, calculada conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, supere 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones. Si el acto o actuación fuese de cuantía indeterminada, podrá interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso.

Artículo 37. *Acumulación.*

1. El tribunal, en cualquier momento previo a la terminación, de oficio o a solicitud del interesado, acordará la acumulación o dejará sin efecto la acumulación acordada, sin que en ningún caso se retrotraigan las actuaciones ya producidas o iniciadas en la fecha del acuerdo o de la solicitud.

2. Denegada o dejada sin efecto la acumulación, cada reclamación proseguirá su propia tramitación, con envío al tribunal competente, si fuese otro, y sin que sea necesario un nuevo

escrito de interposición, ratificación o convalidación. En cada uno de los nuevos expedientes se consignará una copia cotejada de todo lo actuado.

Sección 3.ª Interesados

Artículo 38. *Interesados.*

Cuando en el procedimiento se plantee la personación de un posible interesado en virtud de lo previsto en el artículo 232.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y no resulte evidente su derecho, su interés legítimo o que pudiese resultar afectado por la resolución que se dicte, se actuará conforme a lo dispuesto en este artículo mediante la apertura de la correspondiente pieza separada.

Se abrirá un plazo común de alegaciones de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, respecto de todos los interesados en el procedimiento y respecto de aquel del que no resulta evidente tal condición.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, el tribunal resolverá lo que proceda en atención a lo alegado y a la documentación que pueda obrar en el expediente.

La resolución que se dicte podrá ser objeto de recurso contencioso-administrativo.

Sección 4.ª Suspensión de la ejecución del acto impugnado en la vía económico-administrativa

Artículo 39. *Supuestos de suspensión.*

1. La mera interposición de una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa.

2. No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 233.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos previstos en los artículos 43, 44 y 45 de este reglamento.

b) Con dispensa total o parcial de garantías, cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación, en los términos previstos en los artículos 46 y 47.

c) Sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho.

d) Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, si el tribunal que conoce de la reclamación contra el acto considera que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

3. Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de reclamación por los interesados, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. No se suspenderán con arreglo a este apartado las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento.

4. Los casos de suspensión regulados en una norma específica se regirán por lo dispuesto en ella sin que quepa intervención alguna del tribunal sobre la decisión.

Subsección 1.ª Reglas generales

Artículo 40. *Solicitud de suspensión.*

1. Cuando no se hubiera acordado la suspensión en el recurso de reposición con efectos en la vía económico-administrativa o este no hubiera sido interpuesto, la suspensión podrá

solicitarse al interponer la reclamación económico-administrativa o en un momento posterior ante el órgano que dictó el acto objeto de la reclamación, que la remitirá al órgano competente para resolver dicha solicitud.

En el caso de que la suspensión sea solicitada en los supuestos regulados en el artículo 46, se deberá remitir una copia de la solicitud al órgano competente de recaudación a los efectos de la suspensión cautelar regulada en dicho artículo.

La solicitud de suspensión que no esté vinculada a una reclamación económico-administrativa anterior o simultánea a dicha solicitud carecerá de eficacia, sin necesidad de un acuerdo expreso de inadmisión.

2. La suspensión deberá solicitarse en escrito independiente e ir acompañada por los documentos que el interesado estime procedentes para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión y de una copia de la reclamación interpuesta.

Deberá aportarse necesariamente la siguiente documentación:

a) Cuando se solicite la suspensión automática, se adjuntará el documento en que se formalice la garantía, que deberá incorporar las firmas de los otorgantes legitimadas por un fedatario público, por comparecencia ante la Administración autora del acto o generadas mediante un mecanismo de autenticación electrónica. Dicho documento podrá ser sustituido por su imagen electrónica con su misma validez y eficacia, siempre que el proceso de digitalización garantice su autenticidad e integridad.

b) Cuando se solicite la suspensión con otras garantías distintas a las del párrafo a), se deberá justificar la imposibilidad de aportar las garantías previstas para la suspensión automática. También se detallará la naturaleza y las características de las garantías que se ofrecen, los bienes o derechos sobre los que se constituirá y su valoración realizada por perito con titulación suficiente. Cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro.

c) Cuando la solicitud se base en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de difícil o imposible reparación, deberá acreditarse dicha circunstancia. En ese caso, de solicitarse la suspensión con dispensa parcial de garantías, se detallarán las que se ofrezcan conforme a lo dispuesto en el párrafo b).

d) Cuando se solicite la suspensión sin garantía porque el acto recurrido incurra en un error aritmético, material o de hecho, se deberá justificar la concurrencia de dicho error.

Artículo 41. *Garantías de la suspensión.*

1. Las garantías quedarán, a los efectos de su eventual ejecución, a disposición del órgano competente para la recaudación del acto objeto de la reclamación y deberán cubrir el importe de la obligación a que se refiere el acto impugnado, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía.

Cuando la garantía consista en el depósito de dinero o valores públicos, los intereses de demora serán los correspondientes al plazo de seis meses si el procedimiento de la reclamación es el abreviado, de un año si el procedimiento de la reclamación es el general y de dos años si la resolución es susceptible de recurso de alzada ordinario.

2. Cuando en los supuestos de estimación parcial de un recurso o de una reclamación deba dictarse una nueva liquidación, la garantía aportada quedará afecta al pago de la nueva cuota o cantidad resultante y de los intereses de demora calculados de acuerdo con el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 de la misma Ley.

En el caso de las obligaciones tributarias conexas, si la reclamación afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación.

3. En aquellos supuestos en los que hubiese sido acordada con anterioridad a la interposición de la solicitud de suspensión alguna medida cautelar de las reguladas en el artículo 81.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, el órgano que dictó el acto objeto de impugnación deberá remitir de forma inmediata al órgano competente para decidir sobre

dicha suspensión una comunicación sobre tal circunstancia, con indicación de la fecha de caducidad de la medida cautelar.

Artículo 42. *Efectos de la concesión o de la denegación de la suspensión.*

1. La suspensión concedida tendrá efectos desde la fecha de la solicitud.

Cuando el órgano competente o el tribunal, en virtud del artículo 233.3 y 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, entiendan que debe modificarse la resolución de suspensión, lo notificarán al interesado para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

Contra la resolución adoptada en relación con este trámite de modificación podrá interponerse un incidente en la reclamación económico-administrativa relativa al acto cuya suspensión se solicita. La resolución que ponga término al incidente no será susceptible de recurso.

2. Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo voluntario de ingreso, con la notificación de su denegación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, para que dicho ingreso sea realizado, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 161.2 de esa ley.

De realizarse el ingreso en dicho plazo, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la notificación del acuerdo de denegación implicará que deba iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de no haberse iniciado con anterioridad a dicha notificación.

Subsección 2.ª Suspensión automática en vía económico-administrativa

Artículo 43. *Suspensión automática.*

1. La solicitud de suspensión automática con aportación de las garantías a que se refiere el artículo 233.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, suspenderá el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido.

2. Será competente para tramitar y resolver la solicitud de suspensión el órgano de recaudación que se determine en la norma de organización específica.

3. La solicitud de suspensión deberá ir necesariamente acompañada del documento en que se formalice la garantía aportada. Cuando la solicitud no se acompañe de la garantía a que se refiere el artículo 233.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, aquella no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos. En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al interesado.

Si la solicitud adjunta una garantía bastante, la suspensión se entenderá acordada desde la fecha de la solicitud y dicha circunstancia deberá notificarse al interesado.

4. Cuando sea necesaria la subsanación de defectos del documento en que se formalice la garantía de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 y aquellos hayan sido subsanados, el órgano competente acordará la suspensión con efectos desde la solicitud. El acuerdo de suspensión deberá ser notificado al interesado.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la suspensión.

5. Contra la denegación podrá interponerse un incidente en la reclamación económico-administrativa relativa al acto cuya suspensión se solicitó.

La resolución que ponga término al incidente no será susceptible de recurso.

6. Si se hubiese solicitado la suspensión al amparo del artículo 233.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y la garantía aportada no fuera una de las previstas en dicho artículo, se aplicará lo dispuesto en las subsecciones siguientes, según corresponda.

Subsección 3.ª Suspensión con prestación de otras garantías en vía económico-administrativa

Artículo 44. *Suspensión con prestación de otras garantías.*

1. La solicitud de suspensión con prestación de otras garantías a que se refiere el artículo 233.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, presentada junto con la documentación a la que se refiere el artículo 40.2.b) de este reglamento, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido si la deuda se encontrase en periodo voluntario en el momento de presentarse la solicitud, salvo que concurra la circunstancia a la que se refiere el párrafo segundo del artículo 161.2 de esa ley.

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

2. La competencia para tramitar y resolver la solicitud corresponderá al órgano de recaudación que se determine en la norma de organización específica.

3. Examinada la solicitud, se procederá, en su caso, a la subsanación prevista en el artículo 2.2.

4. Cuando los defectos se hayan subsanado en el plazo al que se refiere el artículo 2.2, la suspensión acordada producirá efectos desde la solicitud.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la suspensión.

La resolución que otorgue la suspensión detallará la garantía que debe ser constituida y el plazo en que debe constituirse.

5. Contra la denegación podrá interponerse un incidente en la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acto cuya suspensión se solicitó.

La resolución que ponga término al incidente no será susceptible de recurso.

Artículo 45. *Constitución de las garantías.*

La garantía ofrecida deberá ser constituida dentro del plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión, cuya eficacia estará condicionada a su formalización.

Dicha garantía deberá ser objeto de aceptación, en su caso y según su naturaleza, por el órgano de recaudación que dictó la resolución de concesión.

Transcurrido el plazo de dos meses sin que la garantía se hubiese formalizado, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la solicitud de suspensión se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso, el periodo ejecutivo se iniciará el día siguiente al de la finalización del plazo concedido para la formalización de la garantía, y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del periodo ejecutivo.

En este supuesto procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta el último día del plazo para la formalización de la garantía, sin perjuicio de los que se devenguen con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

b) Si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el

artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de no haberse iniciado con anterioridad.

Subsección 4.ª Suspensión por el tribunal económico-administrativo

Artículo 46. *Suspensión por el tribunal económico-administrativo.*

1. El tribunal económico-administrativo que conozca de la reclamación contra el acto cuya suspensión se solicita será competente para tramitar y resolver las peticiones de suspensión con dispensa total o parcial de garantías que se fundamenten en perjuicios de difícil o imposible reparación, tanto para los supuestos de deuda tributaria o cantidad líquida como en aquellos otros supuestos de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida.

También será competente para tramitar y resolver la petición de suspensión que se fundamente en error aritmético, material o de hecho.

2. Si la deuda se encontrara en periodo voluntario en el momento de formular la solicitud de suspensión, la presentación de esta última basada en que la ejecución del acto podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación o en la existencia de error material, aritmético o de hecho, incorporando la documentación a que se refieren, según el caso de que se trate, los párrafos c) y d) del artículo 40.2, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el tribunal económico-administrativo decida sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión, salvo que concurra la circunstancia a la que se refiere el párrafo segundo del artículo 161.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

3. Examinada la solicitud, se procederá, en su caso, a la subsanación prevista en el artículo 2.2.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, se inadmitirá a trámite la solicitud de suspensión con las consecuencias previstas en el apartado siguiente.

4. Subsanados los defectos o cuando el trámite de subsanación no haya sido necesario, el tribunal económico-administrativo decidirá sobre la admisión a trámite de la solicitud, y la inadmitirá cuando no pueda deducirse de la documentación incorporada al expediente la existencia de indicios de los perjuicios de difícil o imposible reparación o la existencia de error aritmético, material o de hecho.

La admisión a trámite producirá efectos suspensivos desde la presentación de la solicitud, si la deuda se encontrara en período voluntario en el momento de su presentación, y será notificada, en todo caso, al interesado y al órgano de recaudación competente.

La inadmisión a trámite supondrá que la solicitud de suspensión se tiene por no presentada a todos los efectos. Dicho acuerdo deberá notificarse al interesado y comunicarse al órgano de recaudación competente con indicación de la fecha de notificación al interesado.

El acuerdo de inadmisión a trámite no podrá recurrirse en vía administrativa.

Artículo 47. *Tramitación y resolución por el tribunal económico-administrativo de la solicitud de suspensión.*

1. Admitida a trámite la solicitud de suspensión, el tribunal económico-administrativo podrá solicitar al órgano que fuese competente para la recaudación del acto reclamado un informe sobre la suficiencia jurídica y económica de las garantías ofrecidas, así como sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados como garantía, especialmente en los supuestos de solicitud de suspensión con dispensa total de garantías. El órgano competente deberá pronunciarse expresamente sobre la suficiencia de los bienes ofrecidos y sobre la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados en garantía, tanto en los supuestos de dispensa total como parcial, y específicamente sobre la existencia de medidas

cautelares adoptadas en relación con el acto objeto de impugnación cuya ejecución se pretende suspender.

2. El tribunal deberá dictar una resolución expresa que otorgue o deniegue la suspensión. En los supuestos de suspensión con dispensa parcial, el acuerdo especificará las garantías que deben constituirse.

Estos acuerdos se notificarán al interesado y al órgano de recaudación competente.

3. Contra la denegación podrá interponerse el correspondiente recurso contencioso-administrativo.

4. Cuando se otorgue la suspensión con garantía parcial, esta deberá ser constituida ante el órgano competente para la recaudación del acto, que procederá, en su caso, a la aceptación, y se aplicará lo dispuesto en el artículo 45.

CAPÍTULO II

Procedimiento general económico-administrativo

Sección 1.ª Normas comunes

Artículo 48. *Obtención de copias certificadas.*

1. Los interesados podrán solicitar por escrito la expedición de copia certificada de extremos concretos contenidos en el expediente tramitado por el tribunal en la reclamación o recurso interpuesto en vía económico-administrativa.

2. La expedición de copias certificadas de extremos concretos contenidos en el expediente de la reclamación o recurso económico-administrativo deberá solicitarse por los particulares de forma que no se vea afectada la eficacia del funcionamiento de los servicios públicos, mediante petición individualizada de las copias de los documentos que se solicite, sin que quepa formular, salvo para su consideración con carácter potestativo, una solicitud genérica sobre el contenido del expediente en su conjunto.

3. La expedición de las copias certificadas requerirá el acuerdo del tribunal económico-administrativo respectivo. Se podrá denegar la solicitud cuando concurra la causa prevista en el apartado 2 o cuando se trate de información que deba permanecer reservada de conformidad con la normativa vigente.

4. Las certificaciones serán extendidas por la secretaría de los respectivos tribunales o salas desconcentradas.

Artículo 49. *Presentación, desglose y devolución de documentos.*

1. Al presentar un documento, los interesados podrán acompañarlo de una copia para que la secretaría, previo cotejo, devuelva el original, salvo que la propia naturaleza del documento aconseje que su devolución no se efectúe hasta la resolución definitiva de la reclamación.

2. Una vez terminada la reclamación económico-administrativa en todas sus instancias, los interesados podrán pedir el desglose y devolución de los documentos de prueba presentados por ellos, lo que se acordará por la secretaría de los respectivos tribunales o salas desconcentradas. Estas actuaciones se practicarán dejando constancia de la devolución y de la copia cotejada del documento en el expediente de la reclamación.

Artículo 50. *Notificaciones.*

1. Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones a los interesados.

Asimismo, notificarán la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina según lo previsto en los artículos 241, 242, 243 y en los apartados 5 y 6 de la disposición adicional undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Las notificaciones se practicarán por el medio señalado al efecto por el interesado. Esta notificación será por medios electrónicos en los casos en los que exista obligación de relacionarse de esta forma con la Administración.

Si el reclamante comunicara su voluntad de que las notificaciones se practiquen por medios electrónicos y designara en el mismo escrito un domicilio a efectos de notificaciones, la notificación habrá de practicarse por medios electrónicos.

Cuando el reclamante no esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración, si, con posterioridad a la comunicación de que las notificaciones se practiquen por medios electrónicos, hiciera constar un domicilio a efectos de notificaciones sin manifestar la voluntad de dejar sin efecto aquélla, se le requerirá en dicho domicilio para que en el plazo de diez días pueda expresar si pretende o no tal revocación, advirtiéndole que, en defecto de contestación, se entenderá que se mantiene como vía de comunicación la electrónica.

Si, con posterioridad a la designación de un domicilio a efectos de notificaciones, el reclamante comunicara su voluntad de que las notificaciones se practiquen por medios electrónicos, se entenderá que la notificación habrá de practicarse por este medio.

3. Si la notificación hubiera de hacerse en el domicilio, y en el expediente de la reclamación figurasen varios domicilios para la práctica de notificaciones designados por el interesado, se tomará en consideración el último señalado a estos efectos; cuando en el expediente de la reclamación no figure ningún domicilio señalado expresamente a efectos de notificaciones, estas podrán practicarse en el domicilio fiscal del interesado si el tribunal tuviere constancia de él; cuando no sea posible conocer ningún domicilio según lo dispuesto en este apartado, o cuando, intentada la notificación personal no hubiera sido posible efectuarla, la notificación deberá practicarse de acuerdo con el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos a que se refiere el artículo 234 de la misma Ley.

La notificación en papel podrá practicarse por correo certificado o por un funcionario que extenderá una diligencia de constancia de hechos para su incorporación al expediente y dejará una copia de aquella en el domicilio donde se realice la actuación.

Artículo 51. *Costas del procedimiento.*

1. El órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad cuando la reclamación o el recurso carezca manifiestamente de fundamento y mala fe cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude procedimental.

En particular, podrá ser apreciada la existencia de mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Dichas circunstancias deberán ser debidamente motivadas por el órgano económico-administrativo competente.

2. **(Anulado)**

Se declara la nulidad del apartado 2, en la redacción dada por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por Sentencia del TS de 3 de junio de 2019. Ref. BOE-A-2019-9899

Redacción anterior:

"2. Cuando se imponga al reclamante el pago de las costas, estas se cuantificarán mediante la aplicación de los importes fijados por orden del Ministro de Economía y Hacienda atendiendo al coste medio del procedimiento y la complejidad de la reclamación."

3. Cuando se hubiese acordado exigir el pago de las costas del procedimiento, el Delegado de Economía y Hacienda competente concederá el plazo a que se refiere el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al obligado al pago para que satisfaga las costas. Transcurrido dicho plazo sin que aquellas se hubieran hecho efectivas, se procederá a su exacción por el procedimiento de apremio.

4. No se impondrán las costas del procedimiento en el caso que las pretensiones hubieran sido estimadas total o parcialmente.

5. Contra la condena en costas impuesta en la resolución económico-administrativa no cabrá recurso administrativo alguno, sin perjuicio de su revisión junto con el recurso de alzada que pudiera interponerse, de ser procedente.

Sección 2.ª Procedimiento en única o primera instancia

Subsección 1.ª Iniciación

Artículo 52. *Envío del expediente administrativo objeto de la reclamación.*

1. Cuando se hubiera interpuesto un recurso de reposición previo que todavía no hubiera sido resuelto ni pudiera considerarse desestimado por silencio administrativo al interponer la reclamación económico-administrativa, el órgano que dictó el acto impugnado indicará este hecho al enviar al tribunal el escrito de interposición del recurso y de la reclamación y se actuará conforme a lo dispuesto en el artículo 21 para determinar la procedencia de la inadmisión de la reclamación.

El plazo del mes al que se refiere el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se contará desde que la reclamación tuvo entrada en los registros del órgano administrativo que haya dictado el acto objeto de aquella.

2. En el caso de que el órgano administrativo que haya dictado el acto observase la existencia de extemporaneidad en la reclamación económico-administrativa, se abstendrá de realizar actuación alguna y dará traslado inmediato del escrito de presentación y del expediente al tribunal competente.

3. Cuando el órgano administrativo haya anulado total o parcialmente el acto impugnado en virtud de lo dispuesto en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, deberá enviar la siguiente documentación al tribunal:

a) Si se hubiera anulado el acto impugnado sin que se hubiera dictado otro acto en sustitución del anterior, se notificará el acuerdo de anulación al interesado y de todo ello se dará traslado al tribunal competente.

En la notificación al interesado se hará constar que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación, podrá manifestar ante el tribunal competente su conformidad o disconformidad con la anulación acordada, y se le advertirá que, de no formular manifestación expresa en dicho plazo, se le tendrá por desistido de la reclamación económico-administrativa y se dictará un acuerdo de archivo de actuaciones.

En el caso de disconformidad, el tribunal competente proseguirá la tramitación de la reclamación y se considerarán impugnados tanto el acto originario como el de anulación dictado posteriormente, a salvo de lo que resulte de las posteriores alegaciones del reclamante.

b) Si se anula el acto impugnado y se dicta un nuevo acto en sustitución del anterior, se enviará al tribunal el acuerdo de anulación y el nuevo acto dictado, junto con el escrito de interposición y el expediente administrativo dentro del plazo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El tribunal considerará que la reclamación interpuesta impugna tanto el acuerdo de anulación como el contenido del segundo acto, a salvo de lo que resulte de las posteriores alegaciones del reclamante, y proseguirá la tramitación a menos que el interesado desista de forma expresa.

Si se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto que se anula, la ejecución del nuevo acto dictado quedará igualmente suspendida siempre que se mantengan las circunstancias que permitieron acordarla, sin perjuicio del derecho a la reducción proporcional de las garantías aportadas para la suspensión del acto inicialmente impugnado.

c) Cuando la anulación afecte parcialmente al acto impugnado se enviará al tribunal el acuerdo de anulación junto con el escrito de interposición y el expediente administrativo. El tribunal considerará que la reclamación económico-administrativa presentada impugna tanto el acuerdo de anulación como el contenido del acto que queda subsistente, sin perjuicio de lo que resulte de las posteriores alegaciones del reclamante, y proseguirá la tramitación, salvo que el interesado desista de forma expresa.

Si se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto que se anula parcialmente, la ejecución del acto subsistente quedará igualmente suspendida siempre que se mantengan las circunstancias que permitieron acordarla, sin perjuicio del derecho a la reducción proporcional de las garantías aportadas para la suspensión del acto inicialmente impugnado.

4. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado anterior, los nuevos actos administrativos dictados surtirán efecto desde su notificación al interesado, salvo que hubiese sido acordada la suspensión en relación con los dictados originariamente y esta mantenga su eficacia según lo dispuesto en el apartado anterior. Dichos actos sustitutorios no podrán ser objeto de recurso de reposición ni de reclamación económico-administrativa independiente, y las cuestiones relativas a estos se resolverán en la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acto administrativo inicialmente recurrido.

Los actos anulados total o parcialmente serán los determinantes de la cuantía de la reclamación.

5. Cuando se acredite ante el tribunal la interposición de una reclamación sin que se haya recibido el expediente dentro del plazo establecido en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el tribunal reclamará su envío, sin perjuicio de poder continuar con la tramitación correspondiente con los antecedentes conocidos por el tribunal y, en su caso, con los que el interesado aporte o haya aportado.

Artículo 53. *Incompetencia territorial y jerárquica.*

1. Recibida la reclamación, cuando se considere que la competencia corresponde a otro tribunal económico–administrativo, se remitirá de oficio y de forma motivada al tribunal que se estime competente. Dicha remisión se notificará al interesado. Si el acuerdo lo hubiera adoptado un tribunal económico-administrativo regional, el interesado podrá presentar en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación un escrito donde manifieste sus alegaciones ante el tribunal económico-administrativo destinatario. Si éste último fuera también un tribunal económico-administrativo regional, y también declinara la competencia sobre el expediente, motivará su decisión y remitirá lo actuado al Tribunal Económico-administrativo Central, que decidirá y enviará las actuaciones al tribunal que deba continuar con la tramitación de la reclamación.

2. El órgano que dictó el acto impugnado deberá ser informado sobre tal extremo por el tribunal económico-administrativo que resulte finalmente competente para conocer de la reclamación.

Artículo 54. *Subsanación de defectos.*

Si el escrito de interposición no cumple con los requisitos exigidos en el artículo 2, se procederá a la subsanación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de dicho artículo. No obstante, en los supuestos en los que el reclamante no haya identificado el domicilio para notificaciones se aplicará lo dispuesto en el artículo 50.

Subsección 2.ª Tramitación

Artículo 55. *Trámites para completar el expediente.*

1. El tribunal podrá solicitar que se complete el expediente, de oficio o a petición de cualquier interesado.

2. La solicitud del interesado podrá formularse una sola vez y deberá presentarse dentro del plazo de alegaciones otorgado. Dicha solicitud deberá formularse mediante un escrito en el que se detallen los antecedentes que deban integrar el expediente conforme a las normas que lo regulan pero que no figuren en él.

La petición para completar el expediente suspenderá el trámite de alegaciones.

3. Si el tribunal deniega la petición, se reanudará el plazo de alegaciones por el tiempo que quedara en el momento de la solicitud del interesado.

4. Si el tribunal acepta la petición, deberá remitir el acuerdo con el que reclame los antecedentes al órgano que haya dictado el acto. Recibidos los antecedentes o la

declaración de que estos no existen o no forman parte del expediente según su normativa reguladora, el tribunal concederá un nuevo plazo de alegaciones.

5. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerará como periodo de interrupción justificada en el cómputo del plazo para dictar resolución en el procedimiento económico-administrativo el comprendido entre el momento en el que se hubiera suspendido el trámite de alegaciones y aquel en que se hubiera reanudado o se hubiera otorgado un nuevo plazo.

6. Lo dispuesto en los apartados 2, 3, 4 y 5 no será de aplicación para las reclamaciones que se interpongan contra actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria.

Artículo 56. *Personación en las reclamaciones derivadas de actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria.*

La persona o entidad cuya actuación u omisión constituya el objeto de la reclamación deberá personarse en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación realizada al efecto. Su personación en un momento posterior del procedimiento no podrá perjudicar al recurrente ni reabrir trámites o plazos concluidos con anterioridad.

Artículo 57. *Pruebas e informes.*

1. El tribunal podrá denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación, sin perjuicio de lo que decida en la resolución que ponga término a esta, ratificando su denegación o examinándolas directamente si ya estuviesen practicadas e incorporadas al expediente.

El tribunal podrá ordenar posteriormente la práctica de las pruebas previamente denegadas.

Las resoluciones del tribunal que acuerden o denieguen la práctica de las pruebas tendrán carácter de meros actos de trámite.

2. El tribunal podrá requerir todos los informes que considere necesarios o convenientes para la resolución de la reclamación.

3. En el caso de pruebas e informes practicados o solicitados de oficio, se pondrá de manifiesto el expediente de la reclamación a los interesados para que, en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, aleguen lo que estimen conveniente.

A los efectos del plazo máximo para notificar la resolución, no se incluirá el periodo empleado por otros órganos de la Administración para remitir los informes a que hace referencia este artículo. Los periodos no incluidos en el cómputo del plazo no podrán ser superiores a dos meses.

Artículo 58. *Plazo para plantear cuestiones incidentales.*

Las cuestiones incidentales se plantearán en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente a aquel en que se tenga constancia fehaciente del hecho o acto que las motive.

Artículo 58 bis. *Cuestión prejudicial.*

1. Cuando de oficio el Tribunal entienda que procede el planteamiento de una cuestión prejudicial de las previstas en el artículo 237.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concederá un plazo de 15 días al reclamante y al órgano competente de la Administración tributaria que dictó el acto impugnado para que formulen alegaciones en relación exclusivamente con la oportunidad de dicho planteamiento, acompañando al escrito de concesión del plazo para alegaciones una moción razonada sobre los motivos por los que el Tribunal estima que procede su planteamiento. Si el planteamiento de la cuestión prejudicial ha sido solicitado por el reclamante, concederá igual plazo al órgano competente de la Administración tributaria autora del acto.

Si una vez planteada la cuestión prejudicial, el Tribunal Económico-administrativo entendiese necesaria la presentación de alegaciones complementarias o reformulaciones de la cuestión prejudicial, o el desistimiento de la misma, concederá un plazo común de 10 días

al reclamante y al órgano competente de la Administración tributaria autora del acto para que aleguen lo que estimen oportuno, acompañando moción razonada al respecto.

2. Una vez planteada la cuestión prejudicial, el Tribunal notificará dicha circunstancia al reclamante y al órgano competente de la Administración tributaria autora del acto así como la suspensión del procedimiento económico-administrativo. Asimismo, tales circunstancias se notificarán al reclamante y al órgano competente de la Administración autora del acto, cuando se trate de otros procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial distintos de aquel en cuyo seno se ha planteado la misma, pudiéndose acordar la suspensión previo trámite de alegaciones por plazo de 15 días concedido al reclamante y al órgano competente de la Administración autora del acto.

3. A los efectos de entender recibida en el órgano económico-administrativo competente la resolución de la cuestión planteada se entenderá que ello se ha producido con la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la versión en castellano de la sentencia. El levantamiento de la suspensión se notificará al reclamante y al órgano competente de la Administración tributaria autora del acto de cada uno de los procedimientos que hayan sido objeto de suspensión como consecuencia del planteamiento de la cuestión prejudicial.

4. A los efectos de la Administración tributaria del Estado se considerarán órganos competentes los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materias de su competencia.

Artículo 59. *Extensión de la revisión.*

Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los que estuvieran personados en el procedimiento y les concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formulen alegaciones.

Subsección 3.ª Resolución

Artículo 60. *Recurso de anulación.*

1. La competencia para resolver el recurso de anulación a que se refiere el artículo 241 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria corresponderá al órgano del tribunal que hubiese dictado el acuerdo o la resolución recurrida.

2. Cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa fuera susceptible de recurso de alzada ordinario, el plazo para la interposición de este último comenzará a contarse a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución del recurso de anulación.

3. El recurso de anulación interpuesto extemporáneamente no causará ningún efecto sobre los plazos para la interposición del recurso de alzada ordinario.

4. La resolución que se dicte como consecuencia del recurso de anulación sólo podrá ser impugnada en el mismo recurso que pudiera proceder contra el acuerdo o la resolución de la reclamación.

No obstante, cuando se dicte resolución expresa una vez transcurrido el plazo de resolución del recurso de anulación, esta resolución podrá ser impugnada de forma independiente.

Sección 3.ª Recursos en vía económico-administrativa

Artículo 61. *Recurso de alzada ordinario, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y recurso extraordinario para la unificación de doctrina.*

1. El recurso de alzada ordinario se dirigirá al tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el expediente originario y el de la reclamación al Tribunal Económico-administrativo Central.

Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de

manifiesto los expedientes a los que se refiere el párrafo anterior para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación, y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central.

La práctica de las pruebas, en su caso, se regulará por lo dispuesto para la primera instancia.

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 241.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el escrito de interposición del recurso de alzada ordinario podrá acompañarse de la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración. En estos casos, junto con la solicitud se deberá aportar un informe en el que se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado de no acordarse la suspensión solicitada.

3. En el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será aplicable lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.

4. El recurso extraordinario para la unificación de doctrina previsto en el artículo 243 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, se interpondrá en el plazo de tres meses contados a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución.

Artículo 62. *Recurso extraordinario de revisión.*

En el recurso extraordinario de revisión será aplicable lo dispuesto para el procedimiento en única o primera instancia en todas las cuestiones no previstas en el artículo 244 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Artículo 63. *Legitimación para recurrir.*

A los efectos de los apartados 5, 6 y 7 de la disposición adicional undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, estarán legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio y el recurso extraordinario de revisión, cuando se refieran a materias de su competencia, el Director General del Tesoro y Política Financiera, el Director General de Costes de Personal y Pensiones Públicas y el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

CAPÍTULO III

Procedimiento abreviado

Artículo 64. *Reclamaciones económico-administrativas que se tramitarán por el procedimiento abreviado.*

Las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento abreviado cuando sean de cuantía inferior a 6.000 euros o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones.

Artículo 65. *Procedimiento abreviado.*

1. Si el escrito de interposición no cumple los requisitos exigidos en el artículo 246.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se procederá a la subsanación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 de este reglamento.

2. En las cuestiones no reguladas en este artículo será de aplicación lo establecido para el procedimiento general. En particular, los acuerdos previstos en los artículos 236.6, 238.2 y 239.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrán ser dictados también por el presidente o el secretario del tribunal aun cuando no fueran el órgano competente para resolver el procedimiento abreviado que se tramite. Igualmente, corresponderá a la secretaría del tribunal la tramitación del procedimiento.

TÍTULO V

Ejecución de resoluciones

CAPÍTULO I

Ejecución de resoluciones

Sección 1.ª Normas generales para la ejecución de resoluciones administrativas

Artículo 66. *Ejecución de las resoluciones administrativas.*

1. Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión.

2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

De oficio o a instancia de parte, la Administración en el plazo de un mes, procederá a regularizar la obligación conexa correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

5. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

6. Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y este hubiera estado suspendido en periodo voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en periodo ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la

providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión.

La liquidación de intereses de demora devengados durante la suspensión se realizará de la siguiente forma:

a) Si la suspensión hubiese producido efectos en periodo voluntario, el órgano que acordó la suspensión liquidará los intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa o hasta el día en que se produzca el ingreso dentro de dicho plazo.

Cuando la suspensión hubiera sido acordada por el tribunal, la liquidación de intereses de demora a que se refiere el párrafo anterior será realizada por el órgano que dictó el acto administrativo impugnado.

Si la suspensión hubiese limitado sus efectos al recurso de reposición y la resolución de este recurso hubiese sido objeto de reclamación económico-administrativa, los intereses de demora se liquidarán desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de la resolución del recurso de reposición.

b) Si la suspensión hubiese producido efectos en periodo ejecutivo, el órgano de recaudación liquidará los intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre la fecha en la que surtió efecto la suspensión y la fecha de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

Si la suspensión hubiese limitado sus efectos al recurso de reposición y la resolución de este recurso hubiese sido objeto de reclamación económico-administrativa, los intereses de demora se liquidarán desde la fecha en que surtió efectos la suspensión hasta la fecha de la resolución del recurso de reposición.

7. Comprobada la procedencia de la devolución de la garantía prestada, el órgano competente la efectuará de oficio sin necesidad de solicitud por parte del interesado.

8. Para la ejecución de los acuerdos que resuelvan los procedimientos especiales de revisión se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores.

Artículo 67. *Reducción proporcional de garantías aportadas para la suspensión.*

1. En los supuestos de la estimación parcial del recurso o reclamación interpuesto cuya resolución no pueda ser ejecutada de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 1 del artículo anterior, el interesado tendrá derecho, si así lo solicita, a la reducción proporcional de la garantía aportada. No obstante, en los supuestos de estimación total o parcial de la reclamación interpuesta cuya resolución no pueda ser ejecutada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria no procederá la reducción de la garantía aportada.

En los supuestos en que deba procederse a la reducción de la garantía, el órgano competente practicará en el plazo de 15 días, desde la presentación de la solicitud del interesado, una cuantificación de la obligación que, en su caso, hubiera resultado de la ejecución de la resolución del correspondiente recurso o reclamación, la cual servirá para determinar el importe de la reducción procedente y, en consecuencia, de la garantía que debe quedar subsistente.

No obstante, de acuerdo con el artículo 25.9 y con el artículo 41.2, la garantía anterior seguirá afecta al pago del importe del acto, deuda u obligación subsistente, y mantendrá su vigencia hasta la formalización de la nueva garantía que cubra el importe del acto, deuda u obligación subsistente.

2. Serán órganos competentes para proceder a la sustitución de la garantía los órganos que acordaron la suspensión.

Sección 2.ª Normas especiales para la ejecución de resoluciones económico-administrativas

Artículo 68. *Cumplimiento de la resolución.*

Los órganos que tengan que ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán solicitar al tribunal económico-administrativo una aclaración de la resolución.

Artículo 69. *Extensión de las resoluciones económico-administrativas.*

1. La resolución de la reclamación interpuesta podrá extender sus efectos a todos los actos, actuaciones u omisiones posteriores a la interposición de la reclamación que sean en todo idénticos al citado en el escrito de interposición de la reclamación y no sean firmes en vía administrativa.
2. Para ello, el reclamante o interesado en la reclamación inicial deberá presentar, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución, los documentos en los que consten los citados actos, actuaciones u omisiones.
3. El pleno, la sala o el órgano unipersonal que hubiera dictado la resolución dictará un acuerdo en ejecución de esta en el que relacionarán todos los actos, actuaciones u omisiones a los que la resolución debe extender sus efectos, incluidos los relativos a los recursos procedentes.

Sección 3.ª Normas especiales para la ejecución de resoluciones judiciales

Artículo 70. *Ejecución de resoluciones judiciales.*

La ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

En todo lo que no se oponga a la normativa citada y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1.ª de este capítulo.

Artículo 71. *Extensión de los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa.*

1. La Administración tributaria atenderá los requerimientos que se le formulen de conformidad con el artículo 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.
2. Los tribunales económico-administrativos serán únicamente competentes para atender dichos requerimientos cuando la sentencia firme cuya extensión se pretenda haya anulado el acuerdo o la resolución dictada por razones de defecto en la tramitación del procedimiento económico-administrativo.

CAPÍTULO II

Reembolso del coste de las garantías

Sección 1.ª Alcance del reembolso del coste de garantías

Artículo 72. *Ámbito de aplicación.*

De acuerdo con lo previsto en el artículo 33 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, corresponderá efectuar el reembolso del coste de las garantías a la Administración, entidad u organismo que hubiese dictado el acto que haya sido declarado improcedente.

El reembolso de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión de la ejecución de un acto alcanzará a los costes necesarios para su formalización, mantenimiento y cancelación.

En los supuestos de resoluciones administrativas o sentencias judiciales que declaren parcialmente improcedente el acto impugnado, el reembolso alcanzará a los costes proporcionales de la garantía que se haya reducido.

El procedimiento previsto en los artículos siguientes se limitará al reembolso de los costes anteriormente indicados, si bien el obligado al pago que lo estime procedente podrá instar, en relación con otros costes o conceptos distintos, el procedimiento de responsabilidad patrimonial previsto en el título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando se den las circunstancias previstas para ello.

Artículo 73. *Garantías cuyo coste es objeto de reembolso.*

El derecho al reembolso del coste de las garantías alcanzará a aquellas que, prestadas de conformidad con la normativa aplicable, hayan sido aceptadas y que se mencionan a continuación:

a) Avales o fianzas de carácter solidario de entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o certificados de seguro de caución.
b) Hipotecas mobiliarias e inmobiliarias.
c) Prendas con o sin desplazamiento.
d) Cualquier otra que la Administración o los tribunales hubieran aceptado.

Artículo 74. *Determinación del coste de las garantías prestadas.*

1. El coste de las garantías estará integrado por las siguientes partidas:

a) En los avales o fianzas de carácter solidario y certificados de seguro de caución, por las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o entidad aseguradora en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, fianza o certificado, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía.
b) En las hipotecas y prendas mencionadas en el artículo anterior, el coste de estas incluirá las cantidades satisfechas por los siguientes conceptos:

1.º Gastos derivados de la intervención de un fedatario público.
2.º Gastos registrales.
3.º Tributos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación.
4.º Gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía a que se refiere la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas.

c) Cuando se hubieran aceptado por la Administración o por los tribunales garantías distintas de las anteriores, se admitirá el reembolso de los costes de estas, limitado, exclusivamente, a los costes acreditados en que se hubiera incurrido de manera directa para su formalización, mantenimiento y cancelación devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía.
d) En todo caso, se abonará el interés legal vigente que se devengue desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago.

2. En el caso de que la garantía constituida lo hubiese sido mediante depósito de dinero, y sin perjuicio de la aplicación de los párrafos c) y d) del apartado anterior en relación con los costes de constitución del depósito, se abonará el interés legal vigente hasta el día en que se produzca la devolución del depósito.

Sección 2.ª Procedimiento para el reembolso del coste de las garantías aportadas

Artículo 75. *Órganos competentes.*

Será competente para acordar el reembolso del coste de las garantías la Administración, entidad u organismo que hubiese dictado el acto que haya sido declarado improcedente.
Serán órganos competentes para la tramitación los órganos de la Administración, entidad u organismo que determine su norma de organización específica.

Artículo 76. *Iniciación.*

1. El procedimiento se iniciará a instancia del interesado mediante escrito que se deberá dirigir al órgano competente para su resolución con el contenido al que se refiere el artículo 2.

2. A la solicitud de reembolso se acompañarán los siguientes datos o documentos:

a) Copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme por la que se declare improcedente total o parcialmente el acto administrativo o deuda cuya ejecución se suspendió.

b) Acreditación del importe al que ascendió el coste de las garantías cuyo reembolso se solicita e indicación de la fecha efectiva de pago.

c) Declaración expresa del medio elegido por el que haya de efectuarse el reembolso, de entre los señalados por la Administración competente. Si la Administración competente no hubiera señalado medios para efectuar el reembolso, el interesado podrá optar por:

1.º Transferencia bancaria, indicando el número de código de cuenta y los datos identificativos de la entidad de crédito.

2.º Cheque cruzado o nominativo.

Si el interesado no hubiera señalado medio de pago, el reembolso se efectuará mediante cheque.

d) En su caso, una solicitud de compensación, en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

Artículo 77. *Tramitación.*

1. El órgano que tramite el procedimiento podrá llevar a cabo las actuaciones que resulten necesarias para comprobar la procedencia del reembolso que se solicita y podrá recabar los informes e instar las actuaciones que juzgue necesarios.

2. Si el escrito de solicitud no reuniera los datos expresados en el apartado 1 del artículo anterior o no adjuntara la documentación prevista en su apartado 2.b), se procederá a la subsanación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2.

3. El plazo concedido para la subsanación podrá ser ampliado a petición del interesado cuando la aportación de los documentos requeridos presente dificultades especiales debidamente acreditadas.

4. Finalizadas las actuaciones y antes de redactar la propuesta de resolución, se dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que considere conveniente a su derecho.

No obstante, se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones que las presentadas por el interesado.

Artículo 78. *Resolución.*

1. El órgano competente dictará la resolución y la notificará en un plazo máximo de seis meses a contar desde la fecha en que el escrito de solicitud del interesado haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su resolución.

2. Cuando en virtud de los actos de tramitación desarrollados resulte procedente el reembolso del coste de la garantía aportada, se acordará el reembolso de las cantidades previstas en el artículo 74, en cuanto hayan quedado debidamente acreditadas y correspondan a la suspensión del acto declarado total o parcialmente improcedente.

3. Transcurrido el plazo para efectuar la notificación sin que esta se haya producido, el interesado podrá entender desestimada la solicitud a los efectos de interponer contra la resolución presunta el correspondiente recurso o reclamación. La resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio.

4. La resolución que ponga fin a este procedimiento será reclamable en la vía económico-administrativa, previo recurso potestativo de reposición.

Artículo 79. *Ejecución.*

Dictada la resolución por la que se reconoce el derecho al reembolso del coste de la garantía aportada, se expedirá el oportuno mandamiento de pago en favor de la persona o entidad acreedora, por el medio que resulte procedente según lo dispuesto en el artículo 76.

Disposición adicional primera. *Órganos equivalentes de las comunidades autónomas, de las ciudades con Estatuto de Autonomía o de las entidades locales.*

Los órganos competentes de las comunidades autónomas, de las Ciudades de Ceuta y Melilla o de las entidades locales en materia de los procedimientos regulados en este reglamento se determinarán conforme a lo que establezca su normativa específica.

Disposición adicional segunda. *Devolución de ingresos indebidos de la deuda aduanera y de otros ingresos de naturaleza pública.*

1. Las devoluciones de ingresos indebidos en relación con la deuda aduanera se regirán por los reglamentos comunitarios que les sean específicamente aplicables. Las disposiciones contenidas en este reglamento tendrán carácter supletorio, cuando lo permita el ordenamiento jurídico comunitario.
2. Las disposiciones de este reglamento relativas al procedimiento de devolución de ingresos indebidos se aplicarán como supletorias en las devoluciones de las cantidades que constituyan ingresos de naturaleza pública, distintos de los tributos.

Disposición adicional tercera. *Remisión de expedientes por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.*

1. El Ministro de Economía y Hacienda dictará las normas de desarrollo de la disposición adicional decimosexta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativas a la utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos para la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas.
2. La remisión de expedientes entre órganos administrativos prevista en este reglamento podrá ser sustituida por la puesta a disposición del expediente electrónico, siempre y cuando este reúna las condiciones exigidas por el ordenamiento jurídico para su admisión.

En estos casos, el reclamante tendrá derecho a obtener copia en papel.

Disposición transitoria primera. *Procedimientos de revisión en vía administrativa.*

Las solicitudes de suspensión que se hubieran presentado con anterioridad a la entrada en vigor de este reglamento se tramitarán hasta su conclusión conforme a la normativa vigente en el momento de su presentación.

Disposición transitoria segunda. *Recurso extraordinario para la unificación de doctrina.*

El plazo de tres meses previsto en el artículo 61.4 de este reglamento para la interposición del recurso extraordinario para la unificación de doctrina comenzará a contarse a partir de la entrada en vigor de este reglamento para las resoluciones notificadas desde la fecha de entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, hasta la entrada en vigor de este reglamento.

Disposición transitoria tercera. *Procedimiento abreviado ante órganos unipersonales.*

Hasta el 30 de abril de 2006 las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales cuando sean de cuantía inferior a 2.000 euros, ó 24.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones, y en los demás supuestos establecidos en el artículo 245.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Disposición final única. *Habilitación normativa.*

Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de este reglamento.

§ 6

Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación

Ministerio de Hacienda y Función Pública
«BOE» núm. 291, de 6 de diciembre de 2023
Última modificación: 2 de abril de 2025
Referencia: BOE-A-2023-24840

I

Las necesidades de urgente adaptación del tejido empresarial español, y muy especialmente, de las pymes, las microempresas y los autónomos, a las exigencias de la digitalización, sumadas a la creciente demanda de la sociedad en orden a obtener de sus administraciones tributarias una constante mejora de la asistencia y del control tributario, impone necesidades de estandarización y modernización de sistemas y programas informáticos o electrónicos que soportan los procesos contables, de facturación y de gestión de empresarios y profesionales. Esta modernización exige, por un lado, asegurar la interconexión de tales sistemas informáticos, y su compatibilidad con los sistemas informáticos de clientes, proveedores y administraciones públicas, pero, por otro lado, exige también asegurar la calidad de la información, la confianza en la inalterabilidad indebida de los datos, la trazabilidad de los mismos y la interdicción del uso del llamado *software* de supresión y manipulación de ventas.

Con ser importantes, los anteriores propósitos encuentran su sentido en un objetivo aún más amplio que desde las organizaciones internacionales (OCDE y Unión Europea) han dado en llamar «cumplimiento tributario por diseño». Se trata de asegurar una conexión sencilla, barata, segura y eficiente entre administrados y administración en entornos digitalizados. El desarrollo de estos sistemas informáticos debe permitir a medio plazo un significativo ahorro de los costes de cumplimiento de toda índole y, en particular, por lo que se refiere al presente real decreto, de los costes de cumplimiento tributario.

Los terribles efectos que la pandemia de COVID-19 ha producido sobre la salud pública, la sociedad y la economía española, han desencadenado, como contrapartida, una vigorosa reacción por parte de las autoridades de la Unión Europea en orden a facilitar y respaldar la recuperación de las economías europeas. Dicha reacción, manifestada a través del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, supone la aprobación de un Mecanismo de financiación del que España, como Estado Miembro, va a participar significativamente. El mecanismo, que está dotado con fondos de la UE, supone una oportunidad financiera al permitir asignar fondos en atención a cuatro ejes principales, uno de los cuales, el de

Transformación Digital pretende, entre otros objetivos, la modernización y digitalización del ecosistema del empresariado español.

Por su parte, la Administración tributaria también afronta un importante reto en el referido Plan, ya que la modernización del sistema fiscal para un crecimiento inclusivo y sostenible exige encarar reformas materiales en el sistema tributario, pero también la modernización de los instrumentos procedimentales y de gestión de la información. Todo ello con la debida garantía de respeto a los derechos de los contribuyentes y con una estrategia basada en el ensanchamiento de las Bases Imponibles, en el fomento del cumplimiento tributario y en el reforzamiento de la asistencia al contribuyente.

Aunando ambos objetivos de la digitalización, privados y públicos, este real decreto pretende conseguir la modernización de la dotación digital de pymes, microempresas y autónomos, a la vez que una mejora en el cumplimiento tributario y en la lucha contra el incumplimiento. La consecución de tales objetivos contribuirá a la evaluación de las reformas llevadas a cabo en los pilares de Digitalización y de Lucha contra el Fraude Fiscal.

La presente norma tiene una vocación de universalidad, como universal es ya hoy, y más aún en un futuro próximo, la necesidad de adaptación a la digitalización en la práctica totalidad del empresariado español. El horizonte de esta reforma, como no puede ser de otro modo, es la completa digitalización del empresariado español, que permitirá un significativo ahorro de costes y una mejora acelerada de la competitividad en una economía cada vez más digitalizada y global. Para ello es preciso conseguir el abandono a corto plazo de técnicas de registro y gestión de facturación obsoletas, que van desde el uso de sistemas no digitales, hasta el empleo de sistemas no interoperables ni conectados entre sí.

Sin embargo, la diversidad de situaciones económicas y fiscales en las que se encuentran los integrantes del censo de empresarios españoles, en el que predominan las microempresas, exigen avanzar de forma gradual en el medio plazo para ir adaptando las obligaciones formales y materiales de estos al cambiante entorno tecnológico y económico en el que se producen sus actividades. Este real decreto pretende ser catalizador de esos procesos y primer hito en ese camino.

En otro orden de cosas, tras los primeros años de experiencia en la aplicación del Suministro Inmediato de Información (SII), implantado en el año 2017, parece llegado el momento de plantear la posible expansión de las obligaciones de suministro de información referidas al contenido de las facturas, de modo que en un plazo no lejano, sea posible una mejora de la gestión tributaria y un salto cualitativo en la asistencia al contribuyente mediante el avance y mejora en los servicios de ayuda a la cumplimentación de las declaraciones de IVA e impuestos directos. De la misma forma, aunque con un alcance más reducido, las necesidades de normalización y estandarización de ficheros, encuentran otro precedente en la propia exposición de motivos de la Orden HAC/773/2019, de 28 de junio, por la que se regula la llevanza de los libros registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la que ya se hizo referencia a la posibilidad de utilizar el formato normalizado de libros registros de IVA e IRPF publicados en la sede electrónica de la AEAT, tanto para la correcta llevanza de los libros como para dar cumplimiento a posibles requerimientos. Con la publicación de estos formatos normalizados y estandarizados se ofrece seguridad jurídica en el cumplimiento de las obligaciones registrales y se modulan las obligaciones formales al ofrecer incluso un formato único de llevanza de libros conjuntos para IVA e IRPF.

En este sentido, este real decreto supone un paso decidido en el proceso de reforma a más largo plazo de la gestión de la información fiscal y, con ella, de los servicios de asistencia al contribuyente, con la pretensión de facilitar en última instancia a los obligados tributarios la simplificación administrativa.

Las exigencias técnicas de los sistemas informáticos de facturación que se regulan en el presente real decreto, posibilitan a través de la estandarización de los formatos de los registros que contienen la información generada, su aportación a la Administración tributaria, ya sea mediante requerimiento singular o, en una fase posterior si así se determinara, mediante suministro general de la información. Este real decreto pretende asegurar que la extracción y aportación de datos de facturación que se deba realizar a la Administración tributaria se produzca en su formato original, sin alteraciones en los registros que contengan la información generada en la emisión de los documentos electrónicos o físicos de las facturas.

En este contexto, el artículo 29.2.j) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción añadida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, ha dispuesto que reglamentariamente se puedan establecer especificaciones técnicas que deban reunir los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas así como también los requisitos para estar debidamente certificados y sus formatos estandarizados para su legibilidad.

La digitalización de los procesos de gestión empresarial, con el objeto de realizar el debido registro y control de las operaciones y la correcta emisión de facturas por parte de empresarios y profesionales, se lleva a cabo generalmente mediante el uso de sistemas informáticos. El adecuado uso de estos sistemas informáticos, además de servir a la gestión y el control interno de la actividad de las empresas, no es indiferente a las autoridades tributarias, que precisan de los mismos para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. Ese uso adecuado representa para la Hacienda Pública, esto es, para el sostenimiento del Estado social y democrático, la garantía de certeza de los datos que, por disposición legal, sirven para la acreditación y cumplimiento de obligaciones tributarias de toda índole.

La interacción con estos sistemas informáticos ha creado nuevos desafíos a la Administración tributaria encargada de la comprobación de la veracidad y exactitud de las bases imponibles contenidas en las declaraciones presentadas por los obligados tributarios. Tales desafíos se refieren, por una parte, a la necesidad de acceder e interactuar con tales datos en su formato nativo, sin traslados o conversiones informáticas, y, por otra parte, a evitar de una forma preventiva y radical comportamientos de falta de integridad, como la manipulación o alteración de los registros después de su generación.

De hecho, el examen en la práctica comprobadora de dichos sistemas informáticos ha permitido constatar que, en ocasiones, facilitan, mediante utilidades digitales diseñadas específicamente para la evasión o defraudación tributaria, la ocultación de la verdadera realidad económica y tributaria de sus usuarios, omitiendo y alterando los datos reales, o interpolando o adicionando datos ficticios. En estos casos los sistemas informáticos a menudo integran módulos o utilidades creados por sus productores con esta finalidad específica. En otros casos, los sistemas informáticos presentan vulnerabilidades que permiten, a otras personas o al propio interesado, la incorporación de otros programas (denominados parches de tipo *phantomware* o *zapper*, entre otros) tendentes a permitir la sustitución de los datos reales por otros alterados.

Estos hechos han determinado que gran parte de Administraciones tributarias de todo el mundo, en línea con las recomendaciones efectuadas desde instituciones internacionales como la OCDE, hayan implantado normativas estrictas y medidas de control y seguridad específicas para dificultar el fraude y facilitar la comprobación de unos datos que, por su naturaleza, son volátiles, duplicables, fácilmente manipulables de formas muy difíciles de detectar. Dichas soluciones normativas y técnicas adoptadas en los diversos países han evolucionado en paralelo al avance tecnológico desde los años ochenta del siglo XX hasta nuestros días buscando diferentes objetivos, también presentes en mayor o menor medida en la presente norma:

a) Reforzar la obligación de emitir factura de todas las operaciones que realizan empresarios y profesionales.

b) Conseguir que todas las operaciones que se realicen se graben en el sistema informático de manera segura, no manipulable, accesible y con una estructura y formato estándares para facilitar la legibilidad de los registros, el análisis automatizado y la simultánea remisión a la Administración tributaria.

c) Incentivar al consumidor final para que solicite los comprobantes de sus operaciones y pueda remitir voluntariamente a la Administración tributaria la información básica de esas facturas para verificar su registro y la exactitud de los datos reflejados en las mismas.

d) Garantizar la integridad, la autenticidad y la trazabilidad de los datos registrados, dificultando la falsificación de los registros de facturación mediante el uso de elementos de seguridad y control en los registros informáticos y en las facturas. Entre dichos elementos se pueden citar, el encadenamiento de datos de facturas, las huellas digitales del contenido de las mismas, el empleo de códigos QR que facilitan la captura y digitalización de la información impresa, la estandarización de formatos de los datos o el uso de firma digital para asegurar el no repudio de los registros.

e) Contribuir a una mayor igualdad ante la ley y a un reforzamiento de los principios de equidad y capacidad contributiva en el reparto de las cargas tributarias.

f) Conseguir una mayor eficacia en la comprobación tributaria de los órganos que tienen asignada esa competencia.

g) Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tal y como se ha constatado en aquellos países en que se ha implantado la obligación de remisión de los datos de forma previa, inmediata o posterior al momento de realización de las operaciones.

La consecución de estos objetivos hace necesaria la exigencia de determinados requisitos que aseguren la integridad de los datos de facturación registrados. Estas exigencias implican necesariamente la adopción de medidas de control y seguridad en los sistemas informáticos de facturación en consideración a la importancia central de dichos sistemas para asegurar el cumplimiento general de los requisitos legales en los sistemas y programas informáticos que soporten también los procesos contables y de gestión de empresarios y profesionales. Por ello, este real decreto se centra exclusivamente en garantizar que los sistemas informáticos que soporten los procesos de facturación de los obligados tributarios cumplan el conjunto de estos requisitos, quedando fuera de su ámbito objetivo los procesos contables y de gestión de empresarios y profesionales.

Al igual que han hecho otros países de nuestro entorno, este real decreto pretende incentivar la concienciación fiscal de los clientes y del público en general favoreciendo la colaboración activa contra los incumplimientos. Se quiere dar una mayor relevancia al papel de los consumidores finales o destinatarios de las facturas en el nuevo sistema, de manera que para cada factura completa o simplificada que reciban, en soporte electrónico o impresas en papel, estos puedan, en su caso, remitirla a la Administración tributaria para asegurar el cumplimiento tributario de los obligados a su emisión.

II

Con estos fines, el mencionado artículo 29.2.j) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en la redacción dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, ha incorporado una nueva obligación tributaria formal: «La obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos».

Por su parte, el artículo 201 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en la redacción dada por la citada Ley 11/2021, establece una infracción tributaria por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión por parte de las personas o entidades que desarrollen actividades económicas que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable. La infracción trata de evitar sistemas informáticos que permitan la falsificación de la realidad económica contable, de facturación y gestión o no garanticen la integridad, conservación, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, así como su accesibilidad y legibilidad por parte de los órganos competentes de la Administración tributaria.

El objetivo último de esas dos modificaciones es impedir de forma extensiva y general la producción, comercialización, uso o simple tenencia de programas y sistemas informáticos que permitan la manipulación u ocultación de datos contables, de facturación y de gestión.

Por otra parte, el texto reglamentario enlaza con la vigente disposición adicional decimoquinta del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e

inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que se refiere a la estandarización de formatos de intercambio de información con trascendencia contable y fiscal, y a la posibilidad de establecer requisitos sobre la autenticidad, integridad, inscripción, exactitud, irreversibilidad, trazabilidad y detalle en el cumplimiento de sus obligaciones de registro y/o contables por medio de equipos electrónicos de procesamiento de datos.

El presente real decreto pretende desarrollar las características de un sistema informático que resulte operativo y al mismo tiempo minimice los costes fiscales indirectos que puedan resultar de esta medida para los productores, comercializadores y usuarios de los sistemas informáticos, protegiendo la libre competencia y sin discriminar las soluciones tecnológicas empleadas, siempre que dichas soluciones cumplan con los requisitos exigidos.

Así, se establecen en el texto reglamentario los requisitos que deben cumplir los sistemas informáticos de facturación utilizados por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad, con el propósito de garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación. De esta forma se persigue alinear tales sistemas informáticos con la normativa tributaria para asegurar que toda transacción comercial genere una factura y una anotación en el sistema informático del contribuyente y para impedir la ulterior alteración de tales anotaciones, permitiendo, en su caso, la simultánea o posterior remisión de la información de los mismos a la Administración tributaria.

Asimismo, el texto reglamentario prevé la posibilidad de que, voluntariamente, los obligados tributarios remitan inmediatamente a la Administración tributaria, de forma automática y segura por medios electrónicos, todos los registros de facturación generados en sus sistemas informáticos, en cuyo caso se entenderá que esos sistemas informáticos ya cumplen por diseño los requisitos técnicos anteriormente mencionados.

Todo sistema informático que se utilice para dar cumplimiento a las obligaciones contenidas en esta norma debe contar obligatoriamente con una declaración responsable de la que quede constancia formal, expedida por la persona o entidad productora, fabricante o desarrolladora del mismo, que asegure el compromiso por parte de esta de suministrar productos digitales que cumplan con los requisitos establecidos en la Ley General Tributaria y en este real decreto. Así certificarán que sus sistemas informáticos se ajustan a las normas y responden a dichos requisitos ante quienes los adquieran o utilicen para dar soporte a sus procesos de facturación.

La emisión de estas declaraciones responsables, por parte de las empresas que integran el sector de la producción, fabricación o desarrollo de este tipo de sistemas y programas informáticos o electrónicos, supone también un ejercicio de responsabilidad corporativa no solo por lo que supone de cumplimiento directo de la normativa fiscal en este campo, sino por la capacidad de dinamizar con ello la modernización y digitalización de la gestión empresarial privada y la mejora del cumplimiento fiscal.

En indirecta relación con este real decreto, la factura electrónica se presenta como una modalidad cada vez más extendida, que se encuentra incardinada en los esfuerzos para la digitalización del tejido empresarial español impulsados desde las administraciones públicas. Existen sensibles diferencias entre la normativa de factura electrónica, que afecta a la documentación, conservación y transmisión de estos documentos, y la materia regulada en este real decreto, que se refiere a los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de sus formatos. El contenido de este real decreto resulta compatible con la implantación de la factura electrónica, generando adicionalmente sinergias entre ambas normativas, que contribuirán conjuntamente a mejorar la asistencia al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, el control del fraude tributario, así como la prevención de la morosidad en transacciones comerciales.

En cuanto a las modificaciones del Reglamento que regula las obligaciones de facturación, se realizan las correspondientes adaptaciones al texto como consecuencia de la nueva regulación establecida en este real decreto.

III

Este real decreto, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se ha elaborado con adecuación a los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.

Así, se cumplen los principios de necesidad y eficacia, dado que los cambios que se introducen en diversas normas del Ordenamiento, antes aludidos, al tener rango legal, precisan de su desarrollo a través de una norma de rango reglamentario.

Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha pretendido conseguir los objetivos estrictamente exigidos, antes mencionados de la forma más eficaz.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del proyecto normativo con el resto del ordenamiento jurídico nacional, así como con el de la Unión Europea por ello que se han evacuado consultas a la Comisión para advertir de este desarrollo que indirectamente se refiere a las obligaciones de facturación reguladas en la Directiva IVA 2006/112/CE.

El principio de transparencia se ha garantizado mediante la publicación, derivada del cumplimiento del trámite de consulta pública, que se ha realizado en el portal institucional del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Por último, en relación con el principio de eficiencia, se ha intentado que la norma genere las menores cargas administrativas para los ciudadanos, así como los menores costes indirectos, fomentando el uso racional de los recursos públicos.

El texto ha sido sometido al procedimiento de información en materia de normas y reglamentaciones técnicas y de reglamentos relativos a los servicios de la sociedad de la información, previsto en la Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información, así como en el Real Decreto 1337/1999, de 31 de julio, por el que se regula la remisión de información en materia de normas y reglamentaciones técnicas y reglamentos relativos a los servicios de la sociedad de la información.

Este real decreto se dicta en ejercicio de las habilitaciones legales contenidas en el artículo 29.2.j) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como la potestad reglamentaria general del Gobierno conforme a lo establecido en el artículo 97 de la Constitución y en el artículo 22 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, y al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.ª de la Constitución, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de Hacienda general.

En su virtud, a propuesta de la Vicepresidenta Cuarta del Gobierno y Ministra de Hacienda y Función Pública, de acuerdo con el Consejo de Estado, y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 5 de diciembre de 2023,

DISPONGO:

Artículo único. *Aprobación del Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.*

Se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, cuyo texto se incluye a continuación.

Disposición adicional primera. *Contenido de los registros de facturación en caso de autorización.*

Cuando exista autorización concedida por el Departamento de Gestión Tributaria, de acuerdo a lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, en virtud de la cual no se disponga de ciertos datos de facturación mencionados en el apartado 1 del artículo 10 del

Reglamento, no resultará obligatorio incluir dichos datos en los registros de facturación, en cuyo caso deberá indicarse tal circunstancia.

Disposición adicional segunda. *Agencias de viajes.*

Los requisitos de los sistemas informáticos de facturación establecidos en el artículo 8 del Reglamento, en los casos previstos en la disposición adicional cuarta del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, serán exigibles a las agencias de viajes que expidan las facturas.

Disposición adicional tercera. *Integración de los registros de facturación en los libros registro.*

Dentro del plazo señalado en el segundo párrafo de la disposición final cuarta de este real decreto, se desarrollará la posibilidad de integrar los registros de facturación generados y remitidos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por medio de los «Sistemas de emisión de facturas verificables» en el contenido del libro registro de facturas expedidas que se regula en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y, del mismo modo, se podrá desarrollar dicha posibilidad respecto de los libros registros de ventas e ingresos, y de ingresos, a que se refiere el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

A los efectos del párrafo anterior, la Agencia Estatal de Administración Tributaria pondrá a disposición de los usuarios de «Sistemas de emisión de facturas verificables», de forma conjunta, la información que le sea remitida de las facturas expedidas y facilitará las herramientas necesarias que permitan completar en la sede electrónica la llevanza de los libros registros mencionados.

Los destinatarios de las facturas cuya información haya sido remitida por «Sistemas de emisión de facturas verificables», además de poder verificar en línea la información de esas facturas recibidas, podrán descargarla para integrarla en sus libros registros.

Disposición final primera. *Modificación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.*

Se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Uno. Se incluye en el artículo 6 un nuevo apartado 5, con el siguiente contenido:

«5. En el caso de facturas expedidas utilizando los sistemas informáticos a que se refiere el artículo 7 del Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, deberá incluirse además, de acuerdo con las especificaciones técnicas y funcionales que se establezcan mediante Orden Ministerial de la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, el siguiente contenido:

a) La representación gráfica del contenido parcial de la factura mediante un código “QR”.

En el caso de que la factura sea electrónica, la representación gráfica podrá ser sustituida por el contenido que representa el código “QR”.

b) Estas facturas, sean electrónicas o no, incorporarán además la frase “Factura verificable en la sede electrónica de la AEAT” o “VERI*FACTU” únicamente en aquellos casos en los que el sistema informático realice la remisión de todos los registros de facturación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en los artículos 15 y 16 del citado Reglamento.»

Dos. Se incluye un nuevo apartado 5 en el artículo 7, con el siguiente contenido:

«5. En el caso de facturas simplificadas expedidas utilizando los sistemas informáticos a que se refiere el artículo 7 del Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten

los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, deberá incluirse, además, lo contenido en el apartado 5 del artículo 6 de este Reglamento.»

Tres. Se incluye en el artículo 8 un nuevo apartado 4, con el siguiente contenido:

«4. La autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura se presumirá acreditada cuando se haya expedido utilizando un sistema o programa informático en conformidad con los requisitos contenidos en el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.»

Disposición final segunda. *Título competencial.*

Este real decreto se aprueba al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.ª de la Constitución Española, que atribuye al Estado la competencia en materia de Hacienda general.

Disposición final tercera. *Desarrollo del Reglamento incluido en este real decreto.*

Mediante orden ministerial de la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública podrán detallarse técnicamente los aspectos recogidos en el Reglamento que fueran necesarios, y en particular, los siguientes:

a) Las especificaciones técnicas y funcionales que deberá reunir el sistema informático a que se refiere la letra a) del artículo 7 del Reglamento y, en particular, las mencionadas en el artículo 8 del Reglamento.

b) La condiciones y límites de la aplicación informática a que se refiere la letra b) del artículo 7 del Reglamento.

c) El detalle de la estructura, formato y características técnicas de la información a cuyo contenido se refiere el artículo 10 del Reglamento, en relación con el registro de facturación de alta.

d) El detalle de la estructura, formato y características técnicas de la información a cuyo contenido se refiere el apartado 2 del artículo 11 del Reglamento, en relación con el registro de facturación de anulación.

e) Las especificaciones de política de firma y requisitos que deberán cumplir la huella o «hash» y, en su caso, la firma electrónica de los registros de facturación de alta y de anulación, a que se refiere el artículo 12 del Reglamento, así como las posibles limitaciones en el uso de determinados certificados para supuestos específicos.

f) El detalle de la estructura, formato y características de la información de la declaración responsable a cuyo contenido se refiere el apartado 4 del artículo 13 del Reglamento.

g) Las especificaciones técnicas de la remisión voluntaria a que se refieren el artículo 15 y el apartado 1 del artículo 16 del Reglamento.

h) Las herramientas a que se refiere la disposición adicional tercera de este real decreto.

i) El detalle de la estructura, formato y características técnicas de la información a que se refiere la disposición adicional tercera de este real decreto que podrá añadirse a la del registro de facturación de alta a efectos de completar el contenido y estructura del libro de facturas expedidas regulado en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y, en su caso, de los libros registros de ventas e ingresos, y de ingresos, a que se refiere el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y dar por cumplida dicha obligación mediante la llevanza en la Sede de la Agencia Tributaria.

j) Los plazos y forma de renunciar al «Sistema de emisión de facturas verificables» que se regula en los artículos 15 y 16 del Reglamento.

Disposición final cuarta. *Entrada en vigor y efectos.*

El presente real decreto y el reglamento entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

No obstante, los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.1.a) de dicho reglamento tendrán adaptados los sistemas informáticos a las características y requisitos que se establecen en el citado reglamento y en su normativa de desarrollo antes del 1 de enero de 2026. El resto de obligados tributarios mencionados en el artículo 3.1 deberán tener operativos los sistemas informáticos adaptados a las características y requisitos que se establecen en el citado reglamento y en su normativa de desarrollo antes del 1 de julio de 2026.

Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.2 de dicho reglamento, en relación con sus actividades de producción y comercialización de los sistemas informáticos, deberán ofrecer sus productos adaptados totalmente al reglamento en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial a que se refiere la disposición final tercera de este real decreto. No obstante, en relación con sistemas informáticos incluidos en los contratos de mantenimiento de carácter plurianual contratados antes de este último plazo, deberán estar adaptados al contenido del reglamento con anterioridad a las fechas indicadas en el párrafo anterior.

En el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la orden ministerial a que se refiere la disposición final tercera de este real decreto estará disponible en la sede de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el servicio para la recepción de los registros de facturación remitidos por los Sistemas de emisión de facturas verificables.

REGLAMENTO QUE ESTABLECE LOS REQUISITOS QUE DEBEN ADOPTAR LOS SISTEMAS Y PROGRAMAS INFORMÁTICOS O ELECTRÓNICOS QUE SOPORTEN LOS PROCESOS DE FACTURACIÓN DE EMPRESARIOS Y PROFESIONALES, Y LA ESTANDARIZACIÓN DE FORMATOS DE LOS REGISTROS DE FACTURACIÓN

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto y ámbito territorial.*

1. El presente Reglamento tiene por objeto la regulación de los requisitos y especificaciones técnicas que debe cumplir cualquier sistema y programa informático o electrónico, en adelante denominado genéricamente sistema informático, utilizado por quienes desarrollen actividades económicas, de acuerdo con la definición dada en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, cuando soporte los procesos de facturación de las operaciones correspondientes a su actividad, para garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos, con la información sobre todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, de acuerdo con lo dispuesto en la letra j) del artículo 29.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. A los efectos del presente Reglamento, el término factura incluye la factura completa y la factura simplificada, de acuerdo al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Se considera sistema informático de facturación al conjunto de *hardware* y *software* utilizado para expedir facturas mediante la realización de las siguientes acciones:

a) Admitir la entrada de información de facturación por cualquier método.

b) Conservar la información de facturación, ya sea mediante su almacenamiento en el propio sistema informático de facturación o mediante su salida al exterior del mismo en un soporte físico de cualquier tipo y naturaleza o a través de la remisión telemática a otro sistema informático, sea o no de facturación.

c) Procesar la información de facturación mediante cualquier procedimiento para producir otros resultados derivados, independientemente de dónde se realice este proceso, pudiendo

ser en el propio sistema informático de facturación o en otro sistema informático previa remisión de la información al mismo por cualquier vía directa o indirecta.

3. El Reglamento es aplicable en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, y teniendo en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica para Canarias, Ceuta y Melilla.

En relación con los territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, el presente Reglamento será de aplicación a los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3 de este Reglamento cuando tengan su domicilio fiscal en territorio común.

Las referencias que realiza el Reglamento a la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido se considerarán también efectuadas a la normativa del Impuesto General Indirecto Canario y a la del Impuesto sobre la Producción, los Servicios e Importación en Ceuta y Melilla.

Artículo 2. *Régimen jurídico.*

Los sistemas informáticos a que se refiere el artículo anterior y su utilización se regirán por el presente Reglamento, por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y por las disposiciones de carácter complementario que sean dictadas en el desarrollo del presente Reglamento.

Artículo 3. *Ámbito subjetivo.*

1. El presente Reglamento se aplicará a los obligados tributarios que se indican a continuación, que utilicen sistemas informáticos de facturación, aunque solo los usen para una parte de su actividad:

a) Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

No estarán sometidas a las obligaciones establecidas en este real decreto las entidades exentas a que se refiere el apartado 1 del artículo 9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las entidades parcialmente exentas a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de la misma Ley estarán sometidas a esta obligación exclusivamente por las operaciones que generen rentas que estén sujetas y no exentas del Impuesto.

b) Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas.

c) Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente.

d) Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar a sus miembros.

2. El presente Reglamento también se aplicará a los productores y comercializadores de los sistemas informáticos a que se refiere el artículo 1 de este Reglamento en las cuestiones relativas a sus respectivas actividades de producción y comercialización de los sistemas informáticos puestos a disposición de los obligados tributarios mencionados en el apartado 1 de este artículo 3.

3. El presente Reglamento no se aplicará a los contribuyentes que lleven los libros registros en los términos establecidos en el apartado 6 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Artículo 4. *Ámbito objetivo.*

El presente reglamento será de aplicación a los sistemas informáticos de facturación de las operaciones correspondientes a la actividad de los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3.1.

El presente reglamento no se aplicará a las siguientes operaciones:

1. A las que se refieren las disposiciones adicionales tercera y sexta del reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

2. A las documentadas en facturas por operaciones realizadas a través de establecimientos permanentes que se encuentren en el extranjero.

3. A las que, de acuerdo con el artículo 5 del reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, sean documentadas mediante facturas expedidas materialmente por el destinatario de la operación, o por tercero como consecuencia de la aplicación de disposiciones normativas de obligado cumplimiento, siempre y cuando lleven sus libros registros en los términos establecidos en el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Artículo 5. *Solicitud de no aplicación.*

La persona titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud de la persona o entidad interesada, podrá resolver la no aplicación de este Reglamento en las siguientes circunstancias:

a) En relación con sectores empresariales o profesionales o con contribuyentes determinados, cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del sector de que se trate, o con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades económicas.

b) En relación con las operaciones respecto de las cuales se aprecien circunstancias excepcionales de índole técnico que imposibiliten dicho cumplimiento.

Esta resolución podrá tener carácter temporal, en cuyo caso estará condicionada al compromiso de realizar las adaptaciones necesarias para poder dar cumplimiento a las referidas obligaciones, y cesará sus efectos cuando se constate la desaparición de las circunstancias excepcionales que motivaron su adopción. También podrá afectar a todas o a alguna de las obligaciones establecidas en este Reglamento.

Las resoluciones previstas en este apartado podrán establecer condiciones especiales para cada autorización.

Artículo 6. *Delegación del cumplimiento.*

Las obligaciones establecidas en este reglamento a los obligados tributarios del artículo 3.1 podrán cumplirse materialmente por el destinatario de la operación o por un tercero, siempre que concurra en éste la misma condición de destinatario o tercero a efectos de facturación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5 del reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, a efectos de la obligación de expedir factura, con facultades otorgadas para llevar a cabo el cumplimiento de dicha obligación. En cualquier caso, esta posibilidad no exime a los obligados tributarios que realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios documentadas en las facturas de la responsabilidad del cumplimiento de las obligaciones establecidas en este reglamento y en el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

CAPÍTULO II

Sistemas informáticos de facturación

Sección 1.ª Características y requisitos de los sistemas informáticos

Artículo 7. *Recursos informáticos necesarios para cumplir las obligaciones establecidas en este Reglamento.*

Los obligados tributarios que, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 3 de este Reglamento, utilicen sistemas informáticos de facturación podrán utilizar una de las dos opciones siguientes:

a) Un sistema informático que cumpla los requisitos establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y este Reglamento.

Además, cuando los sistemas informáticos traten datos personales, deberán garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento General de Protección de Datos) y en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, el resto de normativa de aplicación, así como los criterios que se establezcan por la Agencia Española de Protección de Datos o en su ámbito competencial, por las autoridades autonómicas de protección de datos, sin perjuicio de los requisitos establecidos en el presente Reglamento.

Podrá utilizarse un mismo sistema informático para el cumplimiento del presente Reglamento por parte de diversos obligados tributarios en el ejercicio de su actividad económica siempre que los registros de facturación de cada obligado tributario se encuentren diferenciados y se cumplan los requisitos exigidos en este Reglamento por separado para cada uno de los obligados tributarios

b) La aplicación informática que a tal efecto pueda desarrollar la Administración tributaria.

Artículo 8. *Requisitos de los sistemas informáticos de facturación.*

1. Los sistemas informáticos a que se refiere el artículo 1 de este Reglamento deberán garantizar la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación regulados en los artículos 9, 10 y 11 de este Reglamento.

El sistema informático deberá tener capacidad de remitir por medios electrónicos a la Administración tributaria, de forma continuada, segura, correcta, íntegra, automática, consecutiva, instantánea y fehaciente, todos los registros de facturación generados a que se refieren los artículos 9, 10 y 11 de este Reglamento.

2. El sistema informático deberá garantizar:

a) La integridad e inalterabilidad de los registros de facturación de forma que, una vez generados y registrados, no puedan ser alterados sin que el sistema informático lo detecte y avise de ello.

Se entenderá por alteración de los registros de facturación la ocultación o eliminación de cualquier registro de facturación originalmente generado y registrado por el sistema informático, o la ocultación o modificación, total o parcial, de los datos de cualquier registro de facturación originalmente generado y registrado por el sistema informático, o la adición de registros de facturación, simulados o falsos, distintos a los originalmente generados y registrados por el sistema informático.

Cualquier necesidad de corrección o anulación de los datos registrados deberá ser realizada mediante al menos un registro de facturación adicional posterior, de forma que se conserven inalterables los datos originalmente registrados.

La integridad e inalterabilidad de los datos registrados se asegurará utilizando cualquier proceso técnico fiable que garantice el carácter fidedigno y completo de los registros de facturación desde que hayan sido grabados en el sistema informático.

b) La trazabilidad de los registros de facturación, que deberán estar encadenados de manera que pueda verificarse su rastro siguiendo su secuencia de creación desde el primero al último. A estos efectos, el sistema informático deberá proporcionar funcionalidades que permitan el seguimiento de los datos registrados de forma clara y fiable.

Cualquier funcionalidad o mecanismo que permita alterar u ocultar el rastro de las operaciones supone un incumplimiento de este requisito.

Todos los datos registrados deberán encontrarse correctamente fechados, indicando el momento en que se efectúa el registro.

c) La conservación, durante el plazo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como la accesibilidad y legibilidad, de todos los registros de facturación generados por el propio sistema informático.

El sistema informático deberá contar con un procedimiento de descarga, volcado y archivo seguro de los registros de facturación generados por él, que deberán poder ser exportados a un almacenamiento externo en formato electrónico legible.

3. El sistema informático deberá contar con un registro de eventos que recoja automáticamente, en el momento en que se produzcan, determinadas interacciones con dicho sistema informático, operaciones realizadas con él o sucesos ocurridos durante su uso, guardando los datos correspondientes a cada uno de ellos, que deberán poder ser consultados desde el propio sistema informático.

El sistema informático deberá garantizar para este registro de eventos y su contenido el cumplimiento de las características que se determinen.

4. En los sistemas informáticos deberá encontrarse debidamente disociado el acceso a la información con trascendencia tributaria del acceso a la posible información confidencial de carácter no patrimonial, de forma que la Administración tributaria pueda acceder directamente a la consulta y al resto de funcionalidades exigidas sobre la información de los registros de facturación y de eventos, según se establece en el artículo 8 y en el artículo 14 de este Reglamento.

Sección 2.ª Registros de facturación

Artículo 9. *Generación del registro de facturación de alta.*

Los sistemas informáticos de facturación que sean utilizados por los obligados tributarios a que se refiere el artículo 3 de este Reglamento, deberán generar automáticamente un registro de facturación de alta de forma simultánea o inmediatamente anterior a la expedición de cada factura.

Artículo 10. *Contenido del registro de facturación de alta.*

1. El registro informático de facturación de alta incluirá la siguiente información:

a) Número de identificación fiscal y nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a expedir la factura.

b) Cuando sea obligatorio de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, el número de identificación fiscal (en su caso, atribuido por la Administración tributaria competente de cualquier Estado miembro de la Unión Europea) y nombre y apellidos, razón o denominación social completa de la persona o entidad destinataria de las operaciones.

c) Indicación de si la factura ha sido expedida por la propia persona o entidad que realiza las operaciones, por sus destinatarios o por terceros, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

En su caso, número de identificación fiscal y nombre y apellidos, razón o denominación social completa del destinatario o tercero a que se refiere el artículo 6 de este Reglamento, que utilice algún sistema informático de los citados en el artículo 7 de este Reglamento.

d) El número y, en su caso, serie de la factura.

e) La fecha de expedición de la factura y la fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan en ella, o se haya recibido el pago anticipado, en su caso, si la fecha del pago es distinta a la de expedición de la factura.

f) El tipo de factura expedida, indicando si se trata de una factura completa o simplificada y, en su caso, el detalle adicional que proceda para la correcta identificación de la tipología de factura expedida.

g) Si la factura tiene la consideración de rectificativa, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, indicación de su tipo, características y, en particular, la identificación de las facturas rectificadas cuando sea preceptiva.

h) Si la factura corresponde a una factura emitida en sustitución de facturas simplificadas expedidas con anterioridad, identificación de las facturas simplificadas sustituidas.

i) La descripción general de las operaciones.

j) El importe total de la factura.

k) Indicación del régimen o regímenes aplicados a las operaciones documentadas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, o de otras operaciones con trascendencia tributaria.

l) Indicación de si el destinatario de la factura es el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido conforme a lo previsto en los ordinales 2.º y 3.º del apartado uno del artículo 84 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

m) La base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo o tipos impositivos aplicados, la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo o tipos del recargo de equivalencia aplicados, y la cuota del recargo de equivalencia.

Se informará además si la operación documentada ha sido realizada por un contribuyente al que le sea de aplicación el régimen simplificado o el régimen de recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si la operación que se documenta está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, el importe de la base imponible exenta e indicación de que está exenta o de la causa de exención.

n) Si la operación no se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, el importe que corresponde a dicha operación y la causa de la no sujeción al impuesto.

ñ) Cuando no se trate del primer registro de facturación generado por el sistema informático, el número y, en su caso, la serie, así como la fecha de expedición de la factura que consta en el registro de facturación, de alta o de anulación, inmediatamente anterior, junto con parte de la huella o «hash» de dicho registro anterior.

o) El código de identificación del sistema informático utilizado, así como otros datos referentes a dicho sistema informático que genera el registro de facturación de alta que, además de servir para identificar al mencionado sistema informático, permitan conocer las características del mismo y de su instalación, junto con los datos identificativos del productor del citado sistema informático.

p) Fecha, hora, minuto y segundo en que se genere el registro de facturación de alta.

q) Características adicionales que permitan conocer las circunstancias de generación del registro de facturación de alta.

2. Todos los importes monetarios que consten en el registro de facturación de alta deberán expresarse en euros. Cuando la factura se hubiese expedido en una unidad de cuenta o divisa distinta del euro tendrá que efectuarse en el registro la correspondiente conversión.

Artículo 11. *Generación y contenido del registro de facturación de anulación.*

1. Procederá la generación de un registro de facturación de anulación cuando se haya emitido erróneamente una factura y sea por lo tanto necesario anular su correspondiente registro de facturación de alta.

2. El registro de facturación de anulación incluirá la siguiente información:

a) Número de identificación fiscal y nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a generar el registro de facturación de anulación.

b) Indicación de si el registro de facturación de anulación ha sido generado por la propia persona o entidad que realiza las operaciones, por sus destinarios o por terceros, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

En su caso, número de identificación fiscal y nombre y apellidos, razón o denominación social completa del destinatario o tercero a que se refiere el artículo 6 de este Reglamento, que utilice algún sistema informático de los citados en el artículo 7 de este Reglamento.

c) El número y, en su caso, serie de la factura correspondiente al registro de facturación de alta que se anule.

d) La fecha de expedición de la factura correspondiente al registro de facturación de alta que se anule.

e) Cuando no se trate del primer registro de facturación generado por el sistema informático, el número y, en su caso, la serie, así como la fecha de expedición de la factura

que consta en el registro de facturación, de alta o de anulación, inmediatamente anterior, junto con parte de la huella o «hash» de dicho registro anterior.

f) El código de identificación del sistema informático utilizado, así como otros datos referentes a dicho sistema informático que genera el registro de facturación de anulación que, además de servir para identificar al mencionado sistema informático, permitan conocer las características del mismo y de su instalación, junto con los datos identificativos del productor del citado sistema informático.

g) Fecha, hora, minuto y segundo en que se genere el registro de facturación de anulación.

h) Características adicionales que permitan conocer las circunstancias de generación del registro de facturación de anulación.

Artículo 12. *Huella o «hash» y firma electrónica de los registros de facturación.*

Los sistemas informáticos indicados en el artículo 7 de este Reglamento deberán añadir una huella o «hash» a los registros de facturación de alta y de anulación a que se refieren los artículos 9, 10 y 11 de este Reglamento, según las especificaciones que se determinen.

Asimismo, los registros de facturación de alta y de anulación a que se refieren los mencionados artículos deberán ser firmados electrónicamente.

Sección 3.ª Certificación de los sistemas informáticos

Artículo 13. *Declaración responsable de los sistemas informáticos.*

1. Corresponderá a la persona o entidad productora del sistema informático certificar, mediante una declaración responsable, que el sistema informático cumple con lo dispuesto en el artículo 29.2.j) de la Ley 58/2003, General Tributaria, así como con lo dispuesto en este Reglamento y en las especificaciones que, en su desarrollo, se aprueben mediante orden ministerial.

2. La declaración responsable deberá constar por escrito y de modo visible en el propio sistema informático en cada una de sus versiones, así como para el cliente y el comercializador en el momento de la adquisición del producto.

3. Esta declaración responsable podrá ser solicitada por el cliente o por la Administración tributaria a la persona o entidad productora o comercializadora del sistema informático, que deberá guardar y conservar las declaraciones responsables de todas las versiones de los sistemas informáticos producidos o comercializados.

4. La declaración responsable incluirá los datos referentes al sistema informático que permitan identificarlo y saber su tipología, composición y funcionalidades, así como conocer las características de la instalación del mismo. Además, contendrá los datos identificativos y de localización del productor del mencionado sistema informático y la fecha y lugar en que la firma.

Sección 4.ª Verificación del cumplimiento de la obligación por parte de la Administración Tributaria

Artículo 14. *Verificación del cumplimiento de la obligación por parte de la Administración tributaria.*

1. Con los requisitos, formalidades y límites establecidos por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, la Administración tributaria podrá personarse en el lugar donde se encuentre o se utilice el sistema informático, y podrá exigir el acceso completo e inmediato a donde residan los registros de facturación y de eventos, o sus copias seguras, así como su descarga, volcado o copiado y consulta, siempre en formato legible, obteniendo, en su caso, el código de usuario, contraseña y cualquier otra clave de seguridad que fuera necesaria.

2. La Administración tributaria podrá requerir y obtener copia de los registros de facturación conservados de acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo

8 de este Reglamento, que deberá ser suministrada en formato electrónico mediante soporte físico o mediante envío automático y seguro por medios electrónicos a su sede electrónica, de acuerdo con los requisitos, formalidades y límites establecidos por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

3. La Administración tributaria podrá también requerir de los productores o comercializadores de sistemas informáticos la información necesaria para verificar el cumplimiento de los requisitos del presente Reglamento de los sistemas informáticos producidos o comercializados.

CAPÍTULO III

Sistemas de emisión de facturas verificables

Artículo 15. *Posibilidad de remisión de los registros de facturación generados a la Administración tributaria.*

Los obligados tributarios que, de acuerdo con el artículo 3 de este Reglamento, utilicen sistemas informáticos para el cumplimiento de la obligación de facturación podrán remitir voluntariamente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de forma automática y segura por medios electrónicos, todos los registros de facturación generados por los sistemas informáticos a que se refiere la letra a) del artículo 7 de este Reglamento de acuerdo con las especificaciones técnicas que se establezcan para la remisión.

Artículo 16. *Sistema de emisión de facturas verificables.*

1. Aquellos sistemas informáticos indicados en la letra a) del artículo 7 de este Reglamento que, cumpliendo con todas las obligaciones que impone este Reglamento y de acuerdo a las especificaciones técnicas que se establezcan, sean utilizados por el obligado tributario para remitir efectivamente por medios electrónicos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de forma continuada, segura, correcta, íntegra, automática, consecutiva, instantánea y fehaciente todos los registros de facturación generados tendrán la consideración de «Sistemas de emisión de facturas verificables» o «Sistemas VERI*FACTU».

2. A los efectos de este Reglamento, se presumirá que los «Sistemas de emisión de facturas verificables» cumplen por diseño los requisitos establecidos en el artículo 8 de este Reglamento, y por lo tanto tampoco les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 14 de este Reglamento.

3. Los «Sistemas de emisión de facturas verificables» no tendrán la obligación de realizar la firma electrónica de los registros de facturación a la que se refiere el artículo 12 de este Reglamento, siendo suficiente con que calculen la huella o «hash» de dichos registros.

4. La aplicación informática a que se refiere la letra b) del artículo 7 de este Reglamento, tendrá la consideración de «Sistema de emisión de facturas verificables», a todos sus efectos.

5. Se entenderá que un obligado tributario opta por un «Sistema de emisión de facturas verificables» por el hecho de iniciar sistemáticamente la remisión de registros de facturación a la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los términos del apartado 1 de este artículo.

La opción en el uso de los «Sistemas de emisión de facturas verificables» se prolongará, al menos, hasta la finalización del año natural en el que se haya producido, de forma efectiva, el primer envío de los registros de facturación.

CAPÍTULO IV

Posibilidad de remisión de información por parte del receptor de la factura

Artículo 17. *Posibilidad de remisión de información por parte del receptor de la factura.*

1. El receptor de la factura, ya sea empresario o consumidor final, podrá proporcionar de forma voluntaria determinada información de la misma a la Agencia Estatal de Administración Tributaria facilitando los datos contenidos en el código «QR» de la factura, lo que puede realizarse con un dispositivo con capacidad para la lectura del código y de transmisión y recepción de datos.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria facilitará una ruta específica en su sede electrónica o a través de la aplicación que al efecto ponga a su disposición para recibir dicha información. El acceso a la sede electrónica o a la aplicación mostrará los datos del código «QR» en formato legible.

En aquellos casos en los que en la factura figure la frase «Factura verificable en la sede electrónica de la AEAT» o «VERI*FACTU», esta remisión por parte del receptor le permitirá verificar que la factura recibida ha sido remitida a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por el emisor de la misma.

La remisión de información no tendrá la consideración de denuncia pública.

2. Conforme a lo previsto en los artículos 93 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá utilizar la información proporcionada por el receptor de la factura, de acuerdo con el apartado anterior, para el ejercicio de sus competencias para la aplicación de los tributos.

§ 7

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

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 285, de 29 de noviembre de 2006
Última modificación: 1 de abril de 2025
Referencia: BOE-A-2006-20764

JUAN CARLOS I

REY DE ESPAÑA

A todos los que la presente vieren y entendieren.

Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente ley.

PREÁMBULO

I

Antecedentes

El Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas es un tributo de importancia fundamental para hacer efectivo el mandato del artículo 31 de la Constitución Española, que exige la contribución de todos «... al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio».

La idea de un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas de carácter general, personal y progresivo, se introdujo en España con la reforma tributaria de 1978, si bien ha conocido diferentes modelos derivados de los distintos objetivos de política económica y social que se han articulado a través de esta figura impositiva.

El proceso se inició con la Ley 44/1978, norma que llevó hasta sus últimas consecuencias la idea de generalidad y comunicación entre las diferentes fuentes de renta, de manera que se diseñó un impuesto sintético en el que la compensación entre cualquiera de ellas se permitió con absoluta libertad. Con el tiempo, el diseño inicial hubo de ser rectificado en dos aspectos básicos: de un lado, la total libertad en la compensación de rentas propició que aquellas que podían realizarse con absoluta discrecionalidad, caso de las pérdidas patrimoniales, se utilizaran como instrumento para reducir el impuesto a

satisfacer por el resto de fuentes de renta. De otro, la acumulación obligatoria de las rentas de la unidad familiar, en un impuesto de naturaleza progresiva que considera como contribuyente al individuo, estuvo en el origen de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989 y obligó a modificar la regulación del impuesto para adecuarlo a su naturaleza esencialmente individual.

Estas modificaciones se consolidaron en la posterior evolución del impuesto. Así, las posteriores regulaciones ya no configuraron un impuesto absolutamente sintético, sino que mantuvieron la diferenciación en el tratamiento fiscal de determinadas fuentes de renta, en especial las ganancias y pérdidas patrimoniales, respecto del resto, y al tiempo configuraron el impuesto con un carácter marcadamente individual, quedando la tributación conjunta como una opción para aquellas unidades familiares que así lo decidieran. En particular, en las sucesivas reformas se ha venido manteniendo una definición muy similar de las diferentes categorías de renta y de los supuestos de no sujeción y exención, es decir, de los conceptos básicos en la determinación de la renta.

Las últimas de estas reformas del IRPF, la de la Ley 40/1998 y la de la Ley 46/2002, han supuesto una reducción tanto de los tipos de gravamen como del número de tramos de la escala, al tiempo que han sustituido las deducciones en la cuota en concepto de circunstancias personales y familiares por reducciones en la base imponible, y han mantenido, en buena medida, la diversidad en el tratamiento de las distintas fórmulas del ahorro.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, en los últimos años se ha producido una mayor aproximación entre las normas fiscales de cálculo de la base imponible y el resultado contable, manteniendo una estabilidad en los tipos nominales de gravamen e incorporando numerosos incentivos fiscales. Al mismo tiempo, se ha ampliado sustancialmente el ámbito de aplicación del régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas.

La creciente globalización de la economía está introduciendo una importante preocupación por la productividad y el crecimiento económico. Va acompañada de nuevas tendencias en la fiscalidad internacional, en las que se destacan la reducción de tipos nominales para empresas y personas físicas, la simplificación de tarifas e incentivos fiscales, así como la búsqueda de una disminución en la tributación del factor trabajo. Al mismo tiempo cabe señalar, como factores relevantes, el intento de lograr una mayor homogeneidad en el tratamiento fiscal del ahorro, vinculado sin duda a la creciente libertad de circulación de capitales, y una mayor importancia relativa de la imposición medioambiental.

La reforma que se aborda se inscribe en este marco. Se profundiza en la modernización del sistema tributario español con una visión estratégica e integral que contribuirá a la mejora del modelo de crecimiento y de la competitividad, planteamiento que se adecua a la realidad social y económica de España. Las novedades que se proponen se incorporan en el cuerpo normativo actual, manteniendo en lo posible la estructura de los textos actualmente vigentes y el contenido que se considera adecuado. Por otra parte, la reforma relativa al Impuesto sobre Sociedades y a los impuestos medioambientales tiene una dimensión temporal, ya que está prevista su implantación gradual.

II

Objetivos y aspectos relevantes de la reforma

El Gobierno fijó como principios directores de la Política Económica el crecimiento sostenido y equilibrado, basado en la productividad, así como la mejora del bienestar y la cohesión social. Para ello, sobre la base del respeto al principio de estabilidad presupuestaria y suficiencia financiera, se han adoptado diversas iniciativas en materia presupuestaria, primando las políticas de gasto con impacto en la productividad, que se complementan con la reforma fiscal.

En este contexto, se actúa de manera inmediata sobre la tributación de la renta de las personas físicas y jurídicas, y se desarrollará en un futuro próximo la tributación medioambiental con el objetivo de mejorar la eficiencia energética y facilitar el equilibrio financiero de la reforma.

La reforma tiene como objetivos fundamentales mejorar la equidad y favorecer el crecimiento económico, al tiempo que persigue garantizar la suficiencia financiera para el conjunto de las administraciones públicas, favorecer la tributación homogénea del ahorro y abordar, desde la perspectiva fiscal, los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia.

Sin perjuicio de la posterior descripción del contenido de la Ley, hay determinados aspectos de la reforma que deben ser objeto de atención prioritaria.

1) Para la mejora de la equidad, se disminuye la carga tributaria soportada por las rentas del trabajo, elevando sustancialmente la reducción establecida para las mismas, especialmente para las rentas más bajas. Se trata de dispensar un tratamiento especial a este tipo de rentas por los siguientes motivos: compensar, mediante una cantidad a tanto alzado, los gastos generales en los que incurre un trabajador; reconocer la aportación que esta fuente de renta hace al conjunto de la base imponible; su facilidad de control y el que se trata de una renta no fundada o sin respaldo patrimonial.

Como novedad, esta reducción se aplicará también a determinados trabajadores autónomos que, por las especiales circunstancias en que desarrollan su actividad y por estar sus rentas controladas, reúnen características muy cercanas a las del trabajador por cuenta ajena.

2) Con idéntica finalidad de mejora de la equidad, se elevan los umbrales de rentas no sometidas a tributación, y se recupera la igualdad en el tratamiento de las circunstancias personales y familiares.

Hasta 1998, el tratamiento de las mismas se llevaba a cabo mediante deducciones en la cuota del impuesto. Desde 1999 fueron sustituidas por un mínimo personal y familiar, deducible de la base imponible, cuya función era cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, se consideraba que no debería tributar por el Impuesto.

La consecuencia de este esquema de reducción en la base imponible, cuando se vincula a un impuesto con tarifa progresiva, es que el beneficio para el contribuyente es directamente proporcional a su nivel de renta (a mayor renta, mayor beneficio) ya que el mínimo personal y familiar opera a través del tipo marginal de cada contribuyente. Implica, por tanto, aceptar que una misma necesidad, como pudiera ser la manutención de un hijo, tenga una distinta consideración en el impuesto en función del nivel de renta de la familia.

Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, con independencia de su nivel de renta, se configura un extenso y flexible primer tramo, en el que se computan los mínimos destinados a reconocer las circunstancias personales y familiares. Por tanto, estos mínimos, técnicamente, se gravan a tipo cero. Esta estructura supone que los contribuyentes no tributan por las primeras unidades monetarias que obtienen y que destinan a cubrir las necesidades vitales, de forma que contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro, con lo que se mejora la progresividad del impuesto. La introducción de una cuantía a la que es de aplicación un tipo cero permite alcanzar el mismo efecto de equidad que se produce con la aplicación de las deducciones en la cuota.

En esta consideración de las circunstancias personales y familiares cabe efectuar una mención a la opción por la tributación conjunta. La política de no discriminación por razón de género y razones de simplificación de la gestión del impuesto podrían justificar su revisión. No obstante, se mantiene su tratamiento actual en el impuesto para evitar numerosos perjudicados en los matrimonios en los que alguno de sus miembros no puede acceder al mercado laboral, y por tanto obtiene rendimientos sólo uno de los cónyuges, como podrían ser los casos de determinados pensionistas con rentas de cuantía reducida, o de determinadas familias numerosas.

3) Con la finalidad de favorecer el crecimiento económico, se reduce a cuatro el número de tramos de la tarifa, en consonancia con las tendencias actuales en los países de la OCDE, y se introduce una notable ampliación del primero de ellos, lo que implicará que más del 70 % de los contribuyentes de menores rentas vean simplificada su tributación. Por otra parte, por razones de incentivo al trabajo personal, se establece el tipo marginal máximo en el 43 %.

Es especialmente destacable, aunque quizás no tan fácilmente perceptible como la reducción de tipos, la ampliación que se produce en las cuantías que delimitan todos los tramos de la tarifa, pues implica una reducción adicional de los tipos de gravamen soportados. El objetivo es una menor tributación efectiva, lo que se consigue con la combinación de mínimos exentos más elevados y la estructura de la tarifa, en la que el primer tramo se alarga y engloba, por lo general, los mínimos personales.

4) Por razones de equidad y crecimiento, se otorga un tratamiento neutral a las rentas derivadas del ahorro, eliminando las diferencias no justificadas que existen actualmente entre los distintos instrumentos en los que se materializa. Con ello, a la vez que se simplificará la elección de los inversores, se incrementará la neutralidad fiscal de los distintos productos y se favorecerá la productividad y competitividad, mejorando la posición de nuestro país en un entorno internacional de libre circulación de capitales y de fuerte competencia. De esta manera, se aborda la modernización de la tributación del ahorro, asignatura pendiente de las reformas precedentes.

Se evita así que las diferencias en la presión fiscal que soportan los diferentes instrumentos distorsionen la realidad financiera del ahorro (como la denominada rentabilidad financiero-fiscal que mide una rentabilidad por completo ajena a las características intrínsecas del producto que se pretende comercializar), ya que ello configura un marco tributario caracterizado por la falta de transparencia y diferencias en la tributación que se utilizan con el objeto de mantener cautivas determinadas inversiones.

Para ello, se establece la incorporación de todas las rentas que la Ley califica como procedentes del ahorro en una base única con tributación a un tipo fijo (18 %), idéntico para todas ellas e independiente de su plazo de generación, pues la globalización económica hace inútiles los intentos de fraccionar artificialmente los mercados financieros por tipos de activos o por plazos.

En relación con los dividendos, la jurisprudencia comunitaria obliga a otorgar un mismo tratamiento a los dividendos de fuente interna y a los de cualquier otro país miembro de la Unión Europea. En línea con las tendencias recientes, de retorno a un sistema clásico de no integración entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, y con las reformas operadas en otros países de nuestro entorno, se ha simplificado su tributación mediante su incorporación a la base del ahorro y la aplicación de un mínimo exento que excluirá el gravamen, por este concepto, de numerosos contribuyentes.

5) Con el objeto de mejorar la cohesión social y de atender los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia se incentivan aquellos instrumentos destinados a proporcionar unos ingresos complementarios de las pensiones públicas o a la cobertura de determinados riesgos.

En todos los países desarrollados se está registrando un proceso de envejecimiento de la población que, en el medio plazo, dificulta la sostenibilidad de los sistemas públicos de previsión social. Para hacer frente a este importante reto los países de la OCDE pusieron en marcha en el pasado medidas de carácter fiscal, incentivando el desarrollo de planes de pensiones privados de carácter complementario al sistema básico de la Seguridad Social. El objeto de estos regímenes es que los individuos puedan obtener, a través del sistema público y de su plan de pensiones privado, una prestación que permita la aproximación de sus rentas al último salario percibido durante su vida laboral.

Para el cumplimiento de este objetivo, el Impuesto intenta reorientar los incentivos fiscales a la previsión social complementaria hacia aquellos instrumentos cuyas percepciones se reciban de forma periódica, para lo cual se elimina la reducción del 40 por ciento anteriormente vigente para las retiradas del sistema del capital acumulado en forma de pago único. Adicionalmente, se conceden beneficios fiscales a los planes de previsión social empresarial y se prevé un nuevo producto de fomento del ahorro a largo plazo cuando se compromete la constitución de una renta vitalicia con el capital acumulado, el denominado plan individual de ahorro sistemático, si bien este opera de forma diferente a los demás al carecer de incentivo a la entrada.

Asimismo, por razones de equidad y de complementariedad con el sistema público de pensiones, se acotan los límites de las aportaciones. La experiencia de los últimos años demuestra que la media de aportación no ha superado los 2.000 euros, si bien se han

incentivado de forma desproporcionada, y al margen de los objetivos de la previsión social, aportaciones muy elevadas para determinados contribuyentes con elevada capacidad económica.

La consideración de las aportaciones a estos sistemas como salario diferido, la acotación de los límites y el respeto al contexto de neutralidad en la tributación del ahorro, justifica que todos los instrumentos de previsión social que cumplan con las características exigidas apliquen el incentivo de la reducción en la base imponible, sin distinción entre ellos. Y todo ello con la menor incidencia posible en la normativa financiera reguladora los planes y fondos de pensiones.

6) Razones de equidad y de cohesión social aconsejan otorgar una especial atención al problema de la dependencia en España, incentivando, por primera vez desde el punto de vista fiscal, la cobertura privada de esta contingencia.

De esta forma se reconoce la realidad social española, en la que se da un incremento de la esperanza de vida que lleva asociado un problema de envejecimiento y dependencia de una buena parte de los ciudadanos, existiendo además otros factores que agudizan su dimensión en el sector de población que precisa de una atención especial.

Se configuran dos tipos de beneficios: los dirigidos a aquellas personas que sean ya dependientes, para las que se prevé la posibilidad de movilizar su patrimonio inmobiliario con vistas a obtener unos flujos de renta que les permita disponer de recursos para paliar las necesidades económicas, y, por otra parte, los dirigidos a aquellas personas que quieran cubrir un eventual riesgo de incurrir en una situación de dependencia severa o de gran dependencia.

Adicionalmente, dado que la vivienda habitual constituye una importante manifestación del ahorro familiar, se introducen en la Ley mecanismos que permitan, en situaciones de dependencia severa o de gran dependencia, hacer líquida esta fuente de ahorro sin coste fiscal, lo que sin duda constituye un medio adicional de cobertura de esta contingencia.

7) Por razones de cohesión social, se da continuidad al apoyo fiscal a la adquisición de la vivienda habitual, manteniendo la base de deducción actual y homogeneizando los porcentajes aplicables.

8) Las medidas que se proponen deben determinar en el futuro un crecimiento económico que debería concretarse en una mayor recaudación. No obstante, pueden originar en una consideración estática una disminución de los ingresos.

En este sentido, esta Ley tiene en cuenta que las Comunidades Autónomas disponen de capacidad normativa, con el alcance previsto en el artículo 38 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, por lo que podrán compensar, si así lo deciden mediante el ejercicio de esa competencia, el efecto estático de reducción de la recaudación mencionado en el apartado anterior.

En el texto de la norma se respeta el actual esquema de reparto de competencias en el Impuesto, con la precisión efectuada respecto de la tarifa. No obstante, la negociación de un nuevo sistema de financiación para las Comunidades Autónomas podrá requerir, cuando el proceso esté concluido, una nueva regulación del título referido al gravamen autonómico y a las competencias normativas y gestoras atribuidas a aquellas.

9) La reforma del Impuesto sobre Sociedades será gradual, y responde a la necesidad de defender la posición competitiva de nuestras empresas en el ámbito comunitario, alcanzar una mayor coordinación fiscal con los países de nuestro entorno, simplificar la estructura del mismo y lograr una mayor neutralidad en su aplicación, fomentando la creación de empresas.

El principio de coordinación internacional exige que se tomen en consideración las tendencias básicas de los sistemas fiscales de nuestro entorno, más aún en el contexto de un Mercado Único europeo. Este principio halla su fundamento en la internacionalización de nuestra economía. Medidas tales como la reducción de tipos de gravamen, reducción que se ha ido produciendo paulatinamente en los diferentes Estados, y la simplificación de los incentivos fiscales son consecuencias de dicho principio.

Por lo que respecta a los incentivos fiscales, éstos han de justificarse con base en desequilibrios del mercado ya que el principio de neutralidad exige que la aplicación del

tributo no altere el comportamiento económico de los sujetos pasivos y la localización de las inversiones, excepto que dicha alteración tienda a superar dichos desequilibrios. En muchos casos, los estímulos fiscales a la inversión son poco eficaces, presentan un elevado coste recaudatorio, complican la liquidación y generan una falta de neutralidad en el tratamiento fiscal de distintos proyectos de inversión.

Por ello, la eliminación de los incentivos simplificará enormemente la aplicación del tributo y facilitará su gestión por parte de la Administración tributaria, satisfaciendo así el principio de transparencia, que exige que las normas tributarias sean inteligibles y precisas y que de su aplicación se derive una deuda tributaria cierta.

Los aspectos mencionados constituyen la primera fase de la reforma prevista en el Impuesto que se completará, en sus aspectos sustanciales, una vez se haya producido el desarrollo de la adecuación de la normativa contable a las Normas Internacionales de Contabilidad, dada su relación con el Impuesto sobre Sociedades.

10) Por razones de coherencia y de coordinación con la regulación de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, se introducen una serie de modificaciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que además pretenden adecuar la normativa al derecho comunitario, y unos ajustes técnicos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por último, con objeto de respetar las expectativas de quienes adquirieron determinados compromisos de inversión conforme a la legislación anterior, se mantiene el tratamiento fiscal actualmente vigente para determinados contratos o inversiones formalizados con anterioridad a la fecha de sometimiento a información pública de esta norma.

III

Contenido de la Ley

La presente Ley está estructurada en un Título preliminar, trece títulos y 108 artículos, junto con las correspondientes disposiciones adicionales, transitorias, derogatorias y finales.

En el Título preliminar se define como objeto del Impuesto la renta del contribuyente, entendiendo por tal la suma de todos sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de rentas. Frente a la noción anterior de considerar como objeto del Impuesto la renta disponible, es decir la resultante de disminuir las rentas totales obtenidas en el importe de las reducciones por circunstancias personales y familiares, se entiende, por las razones expuestas en el apartado II anterior, que la consideración de estas circunstancias en el momento del cálculo del Impuesto elimina las discriminaciones no deseadas que introduce el sistema actual. Se mantiene en sus términos actuales la consideración del Impuesto como parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas, si bien ya se ha señalado que su configuración definitiva dependerá del nuevo sistema de financiación que se acuerde, y lo relativo al ámbito de aplicación.

El Título I mantiene, en términos muy similares a los actuales, los aspectos materiales (con la introducción de algunos supuestos nuevos de exención), personales (con alguna reordenación técnica), y temporales de sujeción al Impuesto.

El Título II, integrado sólo por el artículo 15, constituye el marco general de la determinación y cuantificación de la renta que será sometida a gravamen, estableciendo las reglas básicas que se desarrollarán en títulos sucesivos.

Así, el Titulo III se ocupa de la determinación de la base imponible, con un primer capítulo dedicado a los métodos utilizables para efectuar la misma y un segundo dividido en Secciones destinadas al tratamiento fiscal de las distintas fuentes de renta. Como novedades más significativas, cabe destacar:

En los rendimientos del trabajo, se incorporan los supuestos derivados de los nuevos instrumentos de previsión social, y se ubica, de nuevo, en la determinación del rendimiento neto la reducción por obtención de este tipo de rendimientos. Su cuantía se eleva sustancialmente respecto de la contenida en la regulación anterior, en especial respecto de las rentas más bajas, dando cumplimiento al compromiso asumido de mejora de esta fuente de rentas.

En los rendimientos del capital mobiliario se mantiene en lo esencial la regulación anterior, si bien desaparece la norma de integración de dividendos que anteriormente se

contenía en la ley, al optar por un sistema clásico de relación entre el impuesto societario y el de la renta de las personas físicas. Consecuencia de esta opción es que desaparece la deducción por doble imposición de dividendos y se introduce una exención para los que no superen en cuantía íntegra 1.500 euros.

La novedad fundamental que afecta a estos rendimientos es su incorporación a la base imponible del ahorro, con excepción de determinados supuestos específicos que, por su naturaleza, podrían encontrar acomodo también en el seno de actividades económicas, como son los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial, los arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas, o los derivados de la cesión de derechos de imagen.

Tampoco se plantean modificaciones sustanciales en el tratamiento de las actividades económicas. No obstante, cabe destacar la introducción en el cálculo del volumen de exclusión del método de estimación objetiva por índices, signos o módulos, tanto en el referido a los ingresos como en el vinculado a las compras de bienes y servicios, no sólo del importe correspondiente al propio contribuyente a título individual sino también de aquellos importes que pudieran corresponder a las actividades económicas desarrolladas por determinados parientes o entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los mencionados con anterioridad. Asimismo cabe destacar que determinados contribuyentes, con estructuras de producción muy sencilla, aplicarán, cuando determinen su rendimiento por el método de estimación directa y cumplan con los requisitos formales que se establezcan reglamentariamente, una reducción equivalente a la que corresponde a los perceptores de rendimientos del trabajo, ya que se asemejan a ellos en cuanto a la dependencia del empleador.

Respetando la estructura de la normativa actualmente vigente, las imputaciones y atribuciones de rentas no se encuentran en este Capítulo sino que se regulan en un Título específico, el X, que a su contenido anterior de imputaciones de rentas (inmobiliarias, del régimen de transparencia fiscal internacional y de derechos de imagen) y de atribuciones de rentas (procedentes de los entes sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria) incorpora, como un régimen fiscal adicional, el correspondiente a determinados contribuyentes que cambian su residencia a territorio español, que en la actualidad eran objeto de regulación en el apartado 5 del artículo 9 del texto refundido de la Ley, y un Capítulo relativo a la tributación de las transmisiones de valores o participaciones de instituciones de inversión colectiva, que anteriormente se regulaba en un título específico.

Los Capítulos IV y V de este Título contienen lo esencial de las modificaciones que se introducen como consecuencia de establecer una base específica para todas las categorías de ahorro financiero y ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, diferenciada de la derivada del resto de fuentes de renta. Así, el Capítulo IV establece la distinción entre una renta general, la de los rendimientos, imputaciones y determinadas ganancias y pérdidas que, al no estar vinculadas a una transmisión, se integran en la base imponible general, y la renta del ahorro, comprensiva de toda aquella que va a resultar sometida por el Impuesto a un tipo fijo de gravamen en la base imponible del ahorro.

Clasificadas las rentas en estos dos grandes bloques, el Capítulo V es el que establece las normas de integración y compensación para cada uno de ellos. Sigue existiendo incomunicación entre ambas partes de la base imponible. A su vez, también existe incomunicación, dentro de la renta del ahorro, entre la procedente de rendimientos y la derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales, cualquiera que sea su periodo de generación. Por el contrario, en la base imponible general es posible una compensación limitada de las pérdidas patrimoniales netas.

El Título IV se refiere a la determinación de la base liquidable. Dado que las circunstancias personales y familiares se van a tomar en consideración en el momento del cálculo del Impuesto y que la reducción por rendimientos del trabajo se ha incluido en la determinación de los rendimientos netos, las reducciones a practicar sobre la base imponible general quedan limitadas a aquellas vinculadas con la atención de las situaciones de envejecimiento y dependencia, en los términos mencionados en el apartado anterior. Adicionalmente se mantiene la posibilidad de reducir las pensiones compensatorias satisfechas por decisión judicial, como en la actualidad.

El Título V es el destinado a valorar y cuantificar las circunstancias personales y familiares que son objeto de consideración en el Impuesto. Tras un artículo de pórtico, en los cuatro artículos posteriores se regulan las diferentes circunstancias relativas al contribuyente (el mínimo personal, con el correspondiente incremento al alcanzar determinadas edades), descendientes (que incluye la especial consideración a los hijos menores de tres años), ascendientes (también con el incremento aplicable a partir de determinada edad) y discapacidad, tanto del contribuyente como de ascendientes y descendientes a su cargo, incluyendo los incrementos por asistencia a las situaciones de discapacidad de todos ellos. En particular es de destacar el importante esfuerzo llevado a cabo, con la elevación de los mínimos, para mejorar el tratamiento de las familias, especialmente de las numerosas.

El Título VI es el destinado al cálculo del impuesto correspondiente al Estado. Establece, en su Capítulo I, el sistema de determinación de la cuota íntegra estatal, mediante, como antes se ha señalado, la consideración de las circunstancias personales y familiares, técnicamente gravadas a tipo cero, con las especialidades, ya existentes en la actualidad, para los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos y gravamen de los residentes en el extranjero. En su Capítulo II se ocupa de la determinación de la cuota líquida estatal, para lo que minora la íntegra en el porcentaje correspondiente al Estado de las deducciones establecidas en la ley, coincidentes con las existentes en la actualidad.

El Título VII es el referido al gravamen autonómico. Se mantiene en la norma la actual regulación, aun cuando se es consciente de que este título deberá ser objeto de nueva redacción cuando se acuerde un nuevo modelo de financiación autonómica. Mientras tanto sólo se modifican la tarifa complementaria y el tipo de gravamen fijo correspondiente a la base del ahorro.

El Título VIII regula la obtención de la cuota diferencial del impuesto, manteniendo una regulación similar a la actual con la única excepción de la desaparición de la deducción por doble imposición de dividendos, paralela a la supresión de la norma de integración en la base imponible referida con anterioridad.

El Título IX regula la opción por la tributación conjunta. Como se indicó en el apartado anterior se mantiene en términos prácticamente idénticos a su regulación actual, para no perjudicar determinadas situaciones.

El Título X regula los regímenes especiales. Las modificaciones introducidas en el mismo han sido detalladas al analizar el contenido del Título III, por lo que no cabe añadir comentario alguno.

El Título XI regula la gestión del impuesto. Es de destacar la supresión del modelo de comunicación para la devolución rápida, ya que la generalización del borrador hace prácticamente innecesario su mantenimiento. Asimismo se modifican, como consecuencia de las nuevas disposiciones introducidas, determinados límites y condiciones de la obligación de declarar.

Los Títulos XII y XIII se refieren, con contenido muy similar a los actuales de iguales denominaciones, a la Responsabilidad patrimonial y régimen sancionador, y al Orden jurisdiccional, respectivamente.

La norma contiene una serie de disposiciones adicionales, transitorias, derogatorias y finales. Conviene destacar que mediante estas disposiciones se pretende respetar las expectativas anteriormente mencionadas de quienes adquirieron determinados compromisos de inversión en el ámbito de la legislación anterior.

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, en primer lugar, se reduce en cinco puntos el tipo general de gravamen del 35 por ciento de forma gradual en dos años, de forma que a partir del año 2007 quede fijado en un 32,5 por ciento y un 30 por ciento en el año 2008. Igualmente en dos ejercicios se reduce en cinco puntos porcentuales el tipo de gravamen de las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, hasta situarse en un 35 por ciento en el año 2008. Asimismo, la reforma presta especial atención a la pequeña y mediana empresa, como elemento dinamizador de la actividad económica, de manera que la reducción de cinco puntos de sus tipos impositivos se realiza en un solo ejercicio, por lo que su tipo impositivo, para aquella parte de su base imponible que no supere una determinada cuantía, quedará fijado en un 25 por ciento a partir del ejercicio 2007, mientras que el exceso sobre la misma tributará al tipo del 30 por ciento a partir de ese mismo año.

En segundo lugar, se establece que la reducción del tipo impositivo vaya acompañada de la progresiva eliminación de determinadas bonificaciones y deducciones que provocan efectos distorsionadores, manteniendo las deducciones que persiguen eliminar una doble imposición, logrando así una mayor equidad en el tributo. No obstante, se mantiene la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios estableciendo limitaciones al objeto de asegurar la inversión en actividades productivas.

La mayoría de las deducciones se van reduciendo paulatinamente hasta su completa desaparición a partir del año 2011. Esta reducción gradual se prolonga hasta el 2014 respecto de la bonificación por actividades exportadoras de producciones cinematográficas y de libros, y de las deducciones por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros.

Mención especial merece la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, cuya aplicación se mantiene otros cinco años, conservando esta deducción la estructura actual si bien se reducen los porcentajes de deducción en la misma proporción en que se minoran los tipos de gravamen, al objeto de que las empresas puedan adaptar sus políticas de inversión al nuevo marco de ayudas públicas de impulso a estas actividades, dado que se introduce un nuevo instrumento, alternativo al fiscal, incentivador de estas mismas actividades, consistente en una bonificación de las cotizaciones a la Seguridad Social a favor del personal investigador.

Asimismo, desaparece también la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero en el año 2007 dado que el Impuesto contiene otras formulas incentivadoras de la internacionalización de las empresas.

En definitiva, con esta Ley se logra una mayor coordinación fiscal y convergencia en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, aproximando nuestro tipo impositivo al de los países de nuestro entorno y reduciendo los incentivos fiscales selectivos, cada vez en más desuso. Además, se avanza en la reducción de las distorsiones generadas por la diversidad de tipos en la Unión Europea.

Con la importante reducción del tipo impositivo y la eliminación de las bonificaciones y deducciones se pretende que la fiscalidad no distorsione la libertad de movimiento de capitales, bienes y servicios, y que al lograr una mayor coordinación fiscal internacional mejore nuestra situación competitiva en el entorno internacional.

Por otra parte, se fija el tipo de retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en un 18 por ciento, en coherencia con el nuevo tipo impositivo de los rendimientos del ahorro en el ámbito del IRPF.

Por último, se eliminan también las deducciones por inversiones en cumplimiento de los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público, reguladas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, modificándose la deducción por gastos de propaganda y publicidad de dichos acontecimientos, al objeto de adecuarlos a actuaciones de mecenazgo.

La disposición derogatoria segunda de la Ley deroga, a partir de distintos momentos temporales, la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero, el régimen fiscal especial de las sociedades patrimoniales, las bonificaciones por actividades exportadoras, y la mayoría de deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades del Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere a la supresión del régimen de las sociedades patrimoniales, conviene recordar que el mismo vino a sustituir al anterior régimen de transparencia fiscal, con la finalidad de evitar el diferimiento de la tributación, por parte de las personas físicas, de las rentas procedentes de bienes y derechos no afectos a actividades económicas mediante la interposición de una sociedad.

Este régimen estaba construido de forma tal que se alcanzase en sede de la sociedad patrimonial una tributación única equivalente a la que hubiere resultado de obtener los socios directamente esas rentas, todo ello en el marco de un modelo donde el Impuesto sobre Sociedades era un antecedente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La reforma de este último impuesto vuelve al modelo clásico de no integración de ambos impuestos por cuanto se unifica el tratamiento fiscal del ahorro cualquiera que sea el origen

del mismo, lo cual motiva una tributación autónoma de ambos impuestos no estando, por tanto, justificada la integración que representa el régimen de las sociedades patrimoniales.

Asimismo, la finalidad antidiferimiento de dicho régimen pierde ahora su sentido con el nuevo régimen de la tributación del ahorro. En definitiva, con la eliminación del régimen de las sociedades patrimoniales, cuando un contribuyente realice sus inversiones o lleve a cabo sus actividades a través de la forma societaria, la tributación será la que corresponda aplicando las normas generales del Impuesto sobre Sociedades sin ninguna especialidad, dado que la elección de la forma jurídica responderá no tanto a motivos fiscales sino económicos. No obstante, se regula un régimen transitorio al objeto de que estas sociedades puedan adoptar su disolución y liquidación sin coste fiscal.

Por otra parte, se añaden tres disposiciones adicionales al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que regulan las reducciones de tipos de gravamen y de incentivos fiscales, así como seis disposiciones transitorias. La primera de ellas regula el régimen transitorio de la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero. La segunda contiene el régimen de las deducciones para evitar la doble imposición que a la entrada en vigor de esta Ley estuvieran pendientes de aplicar. La tercera disposición transitoria establece las normas que regulan la aplicación de las deducciones del Capítulo IV del Título VI que a 1 de enero de 2011, 2012 ó 2014 estuviesen pendientes de aplicar, así como la consolidación de las deducciones practicadas. La cuarta regula el régimen transitorio correspondiente a las sociedades patrimoniales que es objeto de derogación. La quinta fija el régimen transitorio de la bonificación por actividades exportadoras. Por último, la sexta regula el régimen transitorio de la disolución y liquidación de las sociedades patrimoniales.

En lo referente al Impuesto sobre el Patrimonio, la desaparición de las sociedades patrimoniales del marco normativo de la imposición personal sobre la renta de las personas físicas y jurídicas exige trasladar a la Ley 19/1991 los requisitos y condiciones que, recogidos hasta la fecha mediante remisión al artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, vienen siendo exigidos a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en entidades. Se mantiene en el 60 por cien el límite conjunto sobre las cuotas íntegras de los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, si bien operará sobre la base imponible total del impuesto sobre la renta, tanto la general como la del ahorro.

Respecto al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se introducen modificaciones en los tipos de gravamen, tanto en el general como en los correspondientes a los establecimientos permanentes y los rendimientos del ahorro, para adecuarlos a las modificaciones introducidas en las figuras tributarias mencionadas anteriormente.

TÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

Artículo 1. *Naturaleza del Impuesto.*

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

Artículo 2. *Objeto del Impuesto.*

Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Artículo 3. *Configuración como Impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas.*

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto cedido parcialmente, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

2. El alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será el previsto en el artículo 46 de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

3. El cálculo de la cuota líquida autonómica se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y, en su caso, en la normativa dictada por la respectiva Comunidad Autónoma. En el caso de que las Comunidades Autónomas no hayan asumido o ejercido las competencias normativas sobre este impuesto, la cuota líquida se exigirá de acuerdo con el mínimo personal y familiar y las deducciones establecidos por el Estado.

Artículo 4. *Ámbito de aplicación.*

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

3. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley.

Artículo 5. *Tratados y Convenios.*

Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

TÍTULO I

Sujeción al Impuesto: aspectos materiales, personales y temporales

CAPÍTULO I

Hecho imponible y rentas exentas

Artículo 6. *Hecho imponible.*

1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.

2. Componen la renta del contribuyente:

a) Los rendimientos del trabajo.
b) Los rendimientos del capital.
c) Los rendimientos de las actividades económicas.
d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

3. A efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro.

4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

5. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.

Artículo 7. *Rentas exentas.*

Estarán exentas las siguientes rentas:

a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo.

b) Las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana, reguladas en el Real Decreto-Ley 9/1993, de 28 de mayo.

c) Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil, 1936/1939, ya sea por el régimen de clases pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto.

d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Asimismo, las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos, satisfechos por la entidad aseguradora del causante del daño no previstas en el párrafo anterior, cuando deriven de un acuerdo de mediación o de cualquier otro medio adecuado de solución de controversias legalmente establecido, siempre que en la obtención del acuerdo por ese medio haya intervenido un tercero neutral y el acuerdo se haya elevado a escritura pública, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre.

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por daños personales derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.ª del apartado 2 del artículo 30 de esta ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre.

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados, o cuando se extinga el contrato en el supuesto de la letra c) del artículo 52 del mismo texto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

No tendrán la consideración de indemnizaciones establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato, las acordadas en el acto de conciliación ante el Servicio administrativo al que se refiere el artículo 63 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros.

f) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que

reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

g) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquéllas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.

h) Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

En el caso de los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra, estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre o la reconocida por la legislación específica que le resulte de aplicación por situaciones idénticas a las previstas anteriormente. La cuantía exenta de las retribuciones o prestaciones referidas en este párrafo tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, maternidad o paternidad, hijos a cargo y orfandad.

i) Las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores, sea en la modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, incluido el acogimiento en la ejecución de la medida judicial de convivencia del menor con persona o familia previsto en la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores.

Igualmente estarán exentas las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento o mayores de 65 años para financiar su estancia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples.

j) Las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Asimismo estarán exentas, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real

Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquellas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

k) Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud del convenio regulador a que se refiere el artículo 90 del Código Civil, o del convenio equivalente previsto en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, aprobado por la autoridad judicial o formalizado ante el letrado o letrada de la Administración de Justicia, o en escritura pública ante notario, con independencia de que dicho convenio derive o no de cualquier medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto.

Igualmente estarán exentas las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial en supuestos distintos a los establecidos en el párrafo anterior.

l) Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias.

m) Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

n) Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.

Esta exención estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo.

ñ) Los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo a que se refiere la disposición adicional vigésima sexta de esta Ley, siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura.

Cualquier disposición del citado capital o el incumplimiento de cualquier otro requisito de los previstos en la disposición adicional vigésima sexta de esta Ley antes de la finalización de dicho plazo, determinará la obligación de integrar los rendimientos a que se refiere el párrafo anterior generados durante la vigencia del Plan en el período impositivo en el que se produzca tal incumplimiento.

o) Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

q) Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

r) Las prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos.

s) Las ayudas económicas reguladas en el artículo 2 de la Ley 14/2002, de 5 de junio.

t) Las derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura cuando cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual, regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica.

u) Las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía.

v) Las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático a que se refiere la disposición adicional tercera de esta Ley.

w) Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a las que se refiere el artículo 53 de esta Ley, hasta un importe máximo anual de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples.

Igualmente estarán exentos, con el mismo límite que el señalado en el párrafo anterior, los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos a que se refiere la disposición adicional decimoctava de esta Ley.

x) Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

y) La prestación de la Seguridad Social del Ingreso Mínimo Vital, las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples.

Asimismo, estarán exentas las ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos a que se refiere la Ley 35/1995, de 11 de diciembre, de ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual, y las ayudas previstas en la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género, y demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de violencia de género por tal condición.

z) Las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.

CAPÍTULO II

Contribuyentes

Artículo 8. *Contribuyentes.*

1. Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.

2. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

3. No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley.

Artículo 9. *Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.*

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.

Artículo 10. *Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero.*

1. A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.

b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los

vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

2. No será de aplicación lo dispuesto en este artículo:

a) Cuando las personas a que se refiere no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en aquél.

b) En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el apartado 1 de este artículo.

Artículo 11. *Individualización de rentas.*

1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

2. Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción.

No obstante, las prestaciones a que se refiere el artículo 17.2 a) de esta Ley se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.

3. Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan según las normas sobre titularidad jurídica establecidas para los rendimientos del capital en el apartado 3 anterior.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

CAPÍTULO III

Período impositivo, devengo del Impuesto e imputación temporal

Artículo 12. *Regla general.*

1. El período impositivo será el año natural.
2. El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente.

Artículo 13. *Período impositivo inferior al año natural.*

1. El período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre.
2. En tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento.

Artículo 14. *Imputación temporal.*

1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

No obstante, las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

2. Reglas especiales.

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurran las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

c) Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones previstas en las letras g), i), j) y l) de este apartado.

d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

e) Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se imputarán en el momento del cobro o del pago respectivo.

f) Las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas.

g) Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a su reparación podrán imputarse por cuartas partes, en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

h) Se imputará como rendimiento de capital mobiliario a que se refiere el artículo 25.3 de esta Ley, de cada período impositivo, la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo en aquellos contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión. El importe imputado minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades en estos contratos.

No resultará de aplicación esta regla especial de imputación temporal en aquellos contratos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

A) No se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza.

B) Las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:

a) Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, predeterminadas en los contratos, siempre que se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, o amparadas por la Directiva 2009/65/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009.

b) Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

La determinación de los activos integrantes de cada uno de los distintos conjuntos de activos separados deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora quien, a estos efectos, gozará de plena libertad para elegir los activos con sujeción, únicamente, a criterios generales predeterminados relativos al perfil de riesgo del conjunto de activos o a otras circunstancias objetivas.

La inversión de las provisiones de cada conjunto de activos deberá efectuarse en activos que cumplan las normas establecidas en el artículo 89 del Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras. En ningún caso podrá tratarse de bienes inmuebles o derechos reales inmobiliarios.

No obstante, se entenderá que cumplen tales requisitos aquellos conjuntos de activos que traten de desarrollar una política de inversión caracterizada por reproducir un determinado índice bursátil o de renta fija representativo de algunos de los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea.

El tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos, en cuáles debe invertir la entidad aseguradora la provisión matemática del seguro, pero en ningún caso podrá intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se invierten tales provisiones.

En estos contratos, el tomador o el asegurado podrán elegir, de acuerdo con las especificaciones de la póliza, entre las distintas instituciones de inversión colectiva o conjuntos separados de activos, expresamente designados en los contratos, sin que puedan producirse especificaciones singulares para cada tomador o asegurado.

Las condiciones a que se refiere esta letra h) deberán cumplirse durante toda la vigencia del contrato.

i) Las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en

concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

j) Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

k) Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley.

2.º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

En otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial a que se refiere esta letra k), se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.

l) Las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España que se destinen a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas societarias podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

m) Los rendimientos del trabajo en especie derivados de la entrega de acciones o participaciones de una empresa emergente a las que se refiere la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, que, cumpliendo los requisitos establecidos en la letra f) del apartado 3 del artículo 42 de esta ley no estén exentos por superar la cuantía prevista en dicho artículo, se imputarán en el período impositivo en el que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

– Que el capital de la sociedad sea objeto de admisión a negociación en bolsa de valores o en cualquier sistema multilateral de negociación, español o extranjero.

– Que se produzca la salida del patrimonio del contribuyente de la acción o participación correspondiente.

No obstante, transcurrido el plazo de diez años a contar desde la entrega de las acciones o participaciones sin que se haya producido alguna de las circunstancias señaladas anteriormente, el contribuyente deberá imputar los rendimientos del trabajo a que se refiere esta letra correspondientes a tales acciones o participaciones, en el período impositivo en el que se haya cumplido el referido plazo de diez años.

3. En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo

dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

4. En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

TÍTULO II

Determinación de la renta sometida a gravamen

Artículo 15. *Determinación de la base imponible y liquidable.*

1. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta del contribuyente y se determinará aplicando los métodos previstos en el artículo 16 de esta Ley.

2. Para la cuantificación de la base imponible se procederá, en los términos previstos en esta Ley, por el siguiente orden:

1.º Las rentas se calificarán y cuantificarán con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

2.º Se aplicarán las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta.

3.º Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen y su clasificación como renta general o del ahorro.

El resultado de estas operaciones dará lugar a la base imponible general y del ahorro.

3. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible, en los términos previstos en esta Ley, las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias, lo que dará lugar a las bases liquidables general y del ahorro.

4. No se someterán a tributación las rentas que no excedan del importe del mínimo personal y familiar que resulte de aplicación.

TÍTULO III

Determinación de la base imponible

CAPÍTULO I

Métodos de determinación

Artículo 16. *Métodos de determinación de la base imponible.*

1. La cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará con carácter general por el método de estimación directa.

2. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se llevará a cabo en los términos previstos en el artículo 28 de esta Ley a través de los siguientes métodos:

a) Estimación directa, que se aplicará como método general, y que admitirá dos modalidades, la normal y la simplificada.

b) Estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

3. El método de estimación indirecta se aplicará de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En la estimación indirecta de los rendimientos procedentes de actividades económicas se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para la estimación objetiva, cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último método de determinación de la base imponible.

CAPÍTULO II

Definición y determinación de la renta gravable

Sección 1.ª Rendimientos del trabajo

Artículo 17. *Rendimientos íntegros del trabajo.*

1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán, en particular:

a) Los sueldos y salarios.

b) Las prestaciones por desempleo.

c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.

d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.

e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, o por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

f) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando aquellas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter voluntario en los contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial, debiendo mantenerse la decisión que se adopte respecto del resto de primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro. No obstante, la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de riesgo. Cuando los contratos de seguro cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad, será obligatoria la imputación fiscal de la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad, siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, en todo caso, la imputación fiscal de primas de los contratos de seguro antes señalados será obligatoria por el importe que exceda de 100.000 euros anuales por contribuyente y respecto del mismo empresario, salvo en los seguros colectivos contratados a consecuencia de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.

2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

a) Las siguientes prestaciones:

1.ª Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

2.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares.

3.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

Asimismo, las cantidades percibidas en los supuestos contemplados en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, tendrán el mismo tratamiento fiscal que las prestaciones de los planes de pensiones.

4.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social, cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible del Impuesto.

En el supuesto de prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos, se integrarán en la base imponible en el importe de la cuantía percibida que exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto, por incumplir los requisitos subjetivos previstos en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 51 o en la disposición adicional novena de esta Ley.

5.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial.

Asimismo, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.

6.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados.

7.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

b) Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados españoles en el Parlamento Europeo, a los diputados y senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las asambleas legislativas autonómicas, concejales de ayuntamiento y miembros de las diputaciones provinciales, cabildos insulares u otras entidades locales, con exclusión, en todo caso, de la parte de aquellas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento.

c) Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares.

d) Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

f) Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

g) Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales.

h) Las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

i) Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro.

j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

k) Las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad en los términos previstos en la disposición adicional decimoctava de esta Ley.

3. No obstante, cuando los rendimientos a que se refieren los párrafos c) y d) del apartado anterior y los derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y de la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

Artículo 18. *Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo.*

1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

2. El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2. a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente.

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 30 por ciento será cero.

A estos efectos, la cuantía total del rendimiento del trabajo a computar vendrá determinada por la suma aritmética de los rendimientos del trabajo anteriormente indicados procedentes de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia del período impositivo al que se impute cada rendimiento.

3. El 30 por ciento de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 17.2.a) 1.ª y 2.ª de esta Ley que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez.

4. Las reducciones previstas en este artículo no se aplicarán a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 51, 53 y en la disposición adicional undécima de esta Ley.

Artículo 19. *Rendimiento neto del trabajo.*

1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.

2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.
b) Las detracciones por derechos pasivos.
c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.
d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.
e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.
f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

Tratándose de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, se incrementará dicha cuantía, en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, en 2.000 euros anuales adicionales.
Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.
Los gastos deducibles a que se refiere esta letra f) tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado.

Artículo 20. *Reducción por obtención de rendimientos del trabajo.*

Los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 19.747,5 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 14.852 euros: 7.302 euros anuales.
b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 14.852 euros, pero iguales o inferiores a 17.673,52 euros: 7.302 euros menos el resultado de multiplicar por 1,75 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.852 euros anuales.
c) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 17.673,52 y 19.747,5 euros: 2.364,34 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 17.673,52 euros anuales.

A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de minorar el rendimiento íntegro en los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de esta Ley.
Como consecuencia de la aplicación de la reducción prevista en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

Sección 2.ª Rendimientos del capital

Artículo 21. *Definición de rendimientos del capital.*

1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.
No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos del capital.

2. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por éste.

Subsección 1.ª Rendimientos del capital inmobiliario

Artículo 22. *Rendimientos íntegros del capital inmobiliario.*

1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario.

Artículo 23. *Gastos deducibles y reducciones.*

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes:

1.º Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en este número 1.º

2.º Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien o derecho productor de aquéllos y no tengan carácter sancionador.

3.º Los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

4.º Las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales.

b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

2. En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá:

a) En un 90 por ciento cuando se hubiera formalizado por el mismo arrendador un nuevo contrato de arrendamiento sobre una vivienda situada en una zona de mercado residencial tensionado, en el que la renta inicial se hubiera rebajado en más de un 5 por ciento en

relación con la última renta del anterior contrato de arrendamiento de la misma vivienda, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual del contrato anterior.

b) En un 70 por ciento cuando no cumpliéndose los requisitos señalados en la letra a) anterior, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:

1.º Que el contribuyente hubiera alquilado por primera vez la vivienda, siempre que ésta se encuentre situada en una zona de mercado residencial tensionado y el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años. Cuando existan varios arrendatarios de una misma vivienda, esta reducción se aplicará sobre la parte del rendimiento neto que proporcionalmente corresponda a los arrendatarios que cumplan los requisitos previstos en esta letra.

2.º Cuando el arrendatario sea una Administración Pública o entidad sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica a que se refiere la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital, o cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.

c) En un 60 por ciento cuando, no cumpliéndose los requisitos de las letras anteriores, la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 41 del Reglamento del Impuesto que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato de arrendamiento.

d) En un 50 por ciento, en cualquier otro caso.

Los requisitos señalados deberán cumplirse en el momento de celebrar el contrato de arrendamiento, siendo la reducción aplicable mientras se sigan cumpliendo los mismos.

Estas reducciones sólo resultarán aplicables sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

En ningún caso resultarán de aplicación las reducciones respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento. Tampoco resultarán de aplicación las reducciones en relación con aquellos contratos de arrendamiento que incumplan lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17 de la Ley de Arrendamientos Urbanos.

Las zonas de mercado residencial tensionado a las que podrá resultar de aplicación lo previsto en este apartado serán las recogidas en la resolución que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación estatal en materia de vivienda, apruebe el Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda urbana.

> Téngase en cuenta que esta actualización del apartado 2, establecida por la disposición final 2.1 de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, Ref. BOE-A-2023-12203, produce efectos para los contratos de arrendamiento de vivienda celebrados a partir de la entrada en vigor de esta Ley.

3. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Artículo 24. *Rendimiento en caso de parentesco.*

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley.

Subsección 2.ª Rendimientos del capital mobiliario

Artículo 25. *Rendimientos íntegros del capital mobiliario.*

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de distribución de la prima de emisión correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima de emisión, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra e).

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo segundo de esta letra e) la distribución de la prima de emisión hubiera determinado el cómputo como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios conforme al artículo 25.1 a) de esta Ley procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la distribución de la prima de emisión, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del

capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra e).

2. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

a) En particular, tendrán esta consideración:

1.º Los rendimientos procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.

2.º La contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros.

3.º Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra.

4.º Las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla.

b) En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción.

Como valor de canje o conversión se tomará el que corresponda a los valores que se reciban.

Los gastos accesorios de adquisición y enajenación serán computados para la cuantificación del rendimiento, en tanto se justifiquen adecuadamente.

Los rendimientos negativos derivados de transmisiones de activos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

3. Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.

a) Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2.a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo.

En particular, se aplicarán a estos rendimientos de capital mobiliario las siguientes reglas:

1.º) Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas.

No obstante lo anterior, si el contrato de seguro combina la contingencia de supervivencia con las de fallecimiento o incapacidad y el capital percibido corresponde a la contingencia de supervivencia, podrá detraerse también la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad que se haya consumido hasta el momento, siempre que durante toda la vigencia del contrato, el capital en riesgo sea igual o inferior al cinco por ciento de la provisión matemática. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

2.º) En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes:

40 por ciento, cuando el perceptor tenga menos de 40 años.
35 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 40 y 49 años.
28 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 50 y 59 años.

24 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 60 y 65 años.
20 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 66 y 69 años.
8 por ciento, cuando el perceptor tenga más de 70 años.

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda su vigencia.

3.º) Si se trata de rentas temporales inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes:

12 por ciento, cuando la renta tenga una duración inferior o igual a 5 años.
16 por ciento, cuando la renta tenga una duración superior a 5 e inferior o igual a 10 años.
20 por ciento, cuando la renta tenga una duración superior a 10 e inferior o igual a 15 años.
25 por ciento, cuando la renta tenga una duración superior a 15 años.

4.º) Cuando se perciban rentas diferidas, vitalicias o temporales, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en los números 2.º) y 3.º) anteriores, incrementado en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, en la forma que reglamentariamente se determine. Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, el rendimiento del capital mobiliario será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en los números 2.º) y 3.º) anteriores.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta por los beneficiarios de contratos de seguro de vida o invalidez, distintos de los establecidos en el artículo 17.2. a), y en los que no haya existido ningún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia, se integrarán en la base imponible del impuesto, en concepto de rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía exceda de las primas que hayan sido satisfechas en virtud del contrato o, en el caso de que la renta haya sido adquirida por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, cuando excedan del valor actual actuarial de las rentas en el momento de la constitución de éstas. En estos casos no serán de aplicación los porcentajes previstos en los números 2.º) y 3.º) anteriores. Para la aplicación de este régimen será necesario que el contrato de seguro se haya concertado, al menos, con dos años de anterioridad a la fecha de jubilación.

5.º) En el caso de extinción de las rentas temporales o vitalicias, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de sumar al importe del rescate las rentas satisfechas hasta dicho momento y de restar las primas satisfechas y las cuantías que, de acuerdo con los párrafos anteriores de este apartado, hayan tributado como rendimientos del capital mobiliario. Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, se restará, adicionalmente, la rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas.

6.°) Los seguros de vida o invalidez que prevean prestaciones en forma de capital y dicho capital se destine a la constitución de rentas vitalicias o temporales, siempre que esta posibilidad de conversión se recoja en el contrato de seguro, tributarán de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del número 4.° anterior. En ningún caso, resultará de aplicación lo dispuesto en este número cuando el capital se ponga a disposición del contribuyente por cualquier medio.

b) Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, salvo cuando hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada

anualidad los porcentajes previstos por los números 2.º) y 3.º) de la letra a) de este apartado para las rentas, vitalicias o temporales, inmediatas derivadas de contratos de seguro de vida.

4. Otros rendimientos del capital mobiliario.

Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.

d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

5. No tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.

6. En relación con los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos a que se refiere el apartado 2 de este artículo, se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario en las transmisiones lucrativas de los mismos, por causa de muerte del contribuyente, ni se computará el rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la transmisión lucrativa de aquellos por actos "inter vivos".

Artículo 26. *Gastos deducibles y reducciones.*

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros exclusivamente los gastos siguientes:

a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables. A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización por cuenta de sus titulares del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

No serán deducibles las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

b) Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan.

2. Los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Sección 3.ª Rendimientos de actividades económicas

Artículo 27. *Rendimientos íntegros de actividades económicas.*

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Artículo 28. *Reglas generales de cálculo del rendimiento neto.*

1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

2. Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª de este capítulo.

3. La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.

4. Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

Artículo 29. *Elementos patrimoniales afectos.*

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges.

Artículo 30. *Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa.*

1. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada.

La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

En los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. Junto a las reglas generales del artículo 28 de esta Ley se tendrán en cuenta las siguientes especiales:

1.ª No tendrán la consideración de gasto deducible las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 51 de esta Ley.

No obstante, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por dicho régimen especial, con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado régimen especial.

2.ª Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios.

3.ª Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquella, podrá deducirse la correspondiente a este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

Lo dispuesto en esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges.

4.ª Reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación. La cuantía que con arreglo a dichas reglas especiales se determine para el conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación no podrá ser superior a 2.000 euros anuales.

5.ª Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

a) Las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 euros por cada una de ellas con discapacidad.

b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.

c) Los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.

Artículo 31. *Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva.*

1. El método de estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas se aplicará, en los términos que reglamentariamente se establezcan, con arreglo a las siguientes normas:

1.ª Los contribuyentes que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras de este método determinarán sus rendimientos conforme al mismo, salvo que renuncien a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

2.ª El método de estimación objetiva se aplicará conjuntamente con los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en el Impuesto General Indirecto Canario, cuando así se determine reglamentariamente.

3.ª Este método no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente:

a) Que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa.

b) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:

a´) Para el conjunto de sus actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, 150.000 euros anuales.

A estos efectos se computará la totalidad de las operaciones con independencia de que exista o no obligación de expedir factura de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Sin perjuicio del límite anterior, el método de estimación objetiva no podrá aplicarse cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior que corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, supere 75.000 euros anuales.

b´) Para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales, 250.000 euros anuales.

A estos efectos, sólo se computarán las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento de este Impuesto.

No obstante, a efectos de lo previsto en esta letra b), deberán computarse no solo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

– Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

– Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

c) Que el volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior supere la cantidad de 150.000 euros anuales. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

A estos efectos, deberán computarse no solo el volumen de compras correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en la letra b) anterior.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

d) Que las actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al que se refiere el artículo 4 de esta Ley.

4.ª El ámbito de aplicación del método de estimación objetiva se fijará, entre otros extremos, bien por la naturaleza de las actividades y cultivos, bien por módulos objetivos como el volumen de operaciones, el número de trabajadores, el importe de las compras, la superficie de las explotaciones o los activos fijos utilizados, con los límites que se determinen reglamentariamente para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente y, en su caso, por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores.

5.ª En los supuestos de renuncia o exclusión de la estimación objetiva, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por el método de estimación directa durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. El cálculo del rendimiento neto en la estimación objetiva se regulará por lo establecido en este artículo y las disposiciones que lo desarrollen.

Las disposiciones reglamentarias se ajustarán a las siguientes reglas:

1.ª En el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas en estimación objetiva, se utilizarán los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad que determine el Ministro de Economía y Hacienda, habida cuenta de las inversiones realizadas que sean necesarias para el desarrollo de la actividad.

2.ª La aplicación del método de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos.

Artículo 32. *Reducciones.*

1. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente

irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

2. 1.º Cuando se cumplan los requisitos previstos en el número 2.º de este apartado, los contribuyentes podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en 2.000 euros.

Adicionalmente, el rendimiento neto de estas actividades económicas se minorará en las siguientes cuantías:

a) Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 19.747,5 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros:

a) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 14.047,5 euros: 6.498 euros anuales.

b) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 14.047,5 y 19.747,5 euros: 6.498 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 14.047,5 euros anuales.

b) Cuando se trate de personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de estas actividades económicas, 3.500 euros anuales.

Dicha reducción será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva estas actividades económicas y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

2.º Para la aplicación de la reducción prevista en el número 1.º de este apartado será necesario el cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente, y en particular los siguientes:

a) El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinarse con arreglo al método de estimación directa. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con lo previsto en la regla 4.ª del artículo 30.2 de esta Ley.

b) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a una única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente conforme a lo dispuesto en el Capítulo III del Título II de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por ciento de sus rendimientos íntegros declarados.

d) Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen.

e) Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo. No obstante, no se entenderá que se incumple este requisito cuando se perciban durante el período impositivo prestaciones por desempleo o cualesquiera de las prestaciones previstas en la letra a) del artículo 17.2 de esta Ley, siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales.

f) Que al menos el 70 por ciento de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

g) Que no realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

3.º Cuando no se cumplan los requisitos previstos en el número 2.º de este apartado, los contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la propia actividad económica, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en las siguientes cuantías:

a) Cuando la suma de las citadas rentas sea igual o inferior a 8.000 euros anuales: 1.620 euros anuales.

b) Cuando la suma de las citadas rentas esté comprendida entre 8.000,01 y 12.000 euros anuales: 1.620 euros menos el resultado de multiplicar por 0,405 la diferencia entre las citadas rentas y 8.000 euros anuales.

La reducción prevista en este número 3.º conjuntamente con la reducción prevista en el artículo 20 de esta Ley no podrá exceder de 3.700 euros.

4.º Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este apartado, el saldo resultante no podrá ser negativo.

3. Los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 por ciento el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método, minorado en su caso por las reducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores, en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá que se inicia una actividad económica cuando no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma, sin tener en consideración aquellas actividades en cuyo ejercicio se hubiera cesado sin haber llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio.

Cuando con posterioridad al inicio de la actividad a que se refiere el párrafo primero anterior se inicie una nueva actividad sin haber cesado en el ejercicio de la primera, la reducción prevista en este apartado se aplicará sobre los rendimientos netos obtenidos en el primer período impositivo en que los mismos sean positivos y en el período impositivo siguiente, a contar desde el inicio de la primera actividad.

La cuantía de los rendimientos netos a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 100.000 euros anuales.

No resultará de aplicación la reducción prevista en este apartado en el período impositivo en el que más del 50 por ciento de los ingresos del mismo procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad.

Sección 4.ª Ganancias y pérdidas patrimoniales

Artículo 33. *Concepto.*

1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

a) En los supuestos de división de la cosa común.

b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributará de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta Ley. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos, correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la reducción de capital y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo tercero de esta letra a) la reducción de capital hubiera determinado el cómputo como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios conforme al artículo 25.1 a) de esta Ley procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la reducción de capital, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).

b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.

d) En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.

Las compensaciones a que se refiere esta letra d) no darán derecho a reducir la base imponible del pagador ni constituirá renta para el perceptor.

El supuesto al que se refiere esta letra d) no podrá dar lugar, en ningún caso, a las actualizaciones de los valores de los bienes o derechos adjudicados.

e) Con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

4. Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 68.3 de esta Ley.

b) Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

c) Con ocasión del pago previsto en el artículo 97.3 de esta Ley y de las deudas tributarias a que se refiere el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.

5. No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

a) Las no justificadas.

b) Las debidas al consumo.

c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades.

d) Las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

En ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley.

e) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión.

Esta pérdida patrimonial se integrará cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial.

f) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.

g) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones.

En los casos previstos en los párrafos f) y g) anteriores, las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Artículo 34. *Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.*

1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo.

Artículo 35. *Transmisiones a título oneroso.*

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

Artículo 36. *Transmisiones a título lucrativo.*

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior.

En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere la letra c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

Artículo 37. *Normas específicas de valoración.*

1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

a) De la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca aquélla o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición tanto de éstas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

b) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

c) De la transmisión o el reembolso a título oneroso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva a las que se refiere el artículo 94 de esta Ley, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por el valor liquidativo aplicable en la fecha en que dicha transmisión o reembolso se produzca o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones transmitidas resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

En supuestos distintos del reembolso de participaciones, el valor de transmisión así calculado no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

– El precio efectivamente pactado en la transmisión.

– El valor de cotización en mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros y, en particular, en sistemas multilaterales de negociación de valores previstos en el Capítulo I del Título X de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en la fecha de la transmisión.

A los efectos de determinar el valor de adquisición, resultará de aplicación, cuando proceda, lo dispuesto en la letra a) de este apartado 1.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, en el caso de transmisiones de participaciones en los fondos de inversión cotizados o de acciones de SICAV índice cotizadas, a los que se refiere el artículo 79 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, realizadas en bolsa de valores, el valor de transmisión se determinará conforme a lo previsto en la letra a) de este apartado.

d) De las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera.-El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda.-El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera.-El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

e) En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

En los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial del contribuyente se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio y el valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor del mercado de los entregados.

f) De un traspaso, la ganancia patrimonial se computará al cedente en el importe que le corresponda en el traspaso.

Cuando el derecho de traspaso se haya adquirido mediante precio, éste tendrá la consideración de precio de adquisición.

g) De indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Cuando la indemnización no fuese en metálico, se computará la diferencia entre el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Sólo se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente.

h) De la permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes:

- El valor de mercado del bien o derecho entregado.
- El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

i) De la extinción de rentas vitalicias o temporales, la ganancia o pérdida patrimonial se computará, para el obligado al pago de aquéllas, por diferencia entre el valor de adquisición del capital recibido y la suma de las rentas efectivamente satisfechas.

j) En las transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos.

k) Cuando el titular de un derecho real de goce o disfrute sobre inmuebles efectúe su transmisión, o cuando se produzca su extinción, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el importe real a que se refiere el artículo 35.1.a) de esta ley se minorará de forma proporcional al tiempo durante el cual el titular no hubiese percibido rendimientos del capital inmobiliario.

l) En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos.

m) En las operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones regulados por el Real Decreto 1814/1991, de 20 de diciembre, se considerará ganancia o pérdida patrimonial el rendimiento obtenido cuando la operación no suponga la cobertura de una operación principal concertada en el desarrollo de las actividades económicas realizadas por el contribuyente, en cuyo caso tributarán de acuerdo con lo previsto en la sección 3.ª de este capítulo.

n) En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las

especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones que minoren dicho valor.

2. A efectos de lo dispuesto en las letras a), b) y c) del apartado anterior, cuando existan valores homogéneos se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquéllos que adquirió en primer lugar.

Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

3. Lo dispuesto en los párrafos d), e) y h), para el canje de valores, del apartado 1 de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

4. **(Suprimido)**

Artículo 38. *Ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión.*

1. Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

2. Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción prevista en el artículo 68.1 de esta Ley, siempre que el importe total obtenido por la transmisión de las mismas se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones de las citadas entidades en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

No resultará de aplicación lo dispuesto en este apartado en los siguientes supuestos:

a) Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones o participaciones. En este caso, la exención no procederá respecto de los valores que como consecuencia de dicha adquisición permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

b) Cuando las acciones o participaciones se transmitan a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, distinta de la propia entidad cuyas participaciones se transmiten.

3. Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. La cantidad máxima total que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 euros.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

La anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

Artículo 39. *Ganancias patrimoniales no justificadas.*

Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

CAPÍTULO III

Reglas especiales de valoración

Artículo 40. *Estimación de rentas.*

1. La valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley se efectuará por el valor normal en el mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.

2. Si se trata de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, se entenderá por valor normal en el mercado el tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo.

Artículo 41. *Operaciones vinculadas.*

La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 42. *Rentas en especie.*

1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.

2. No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie:

a) Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

b) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

3. Estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie:

a) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine, con independencia de que el servicio se preste en el propio local del establecimiento de hostelería o fuera de éste, previa recogida por el empleado o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquel para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo.

b) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las

empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

c) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

d) La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado.

e) Las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador. También tendrán la consideración de cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el citado servicio público, las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

f) En los términos que reglamentariamente se establezcan, la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

La exención prevista en el párrafo anterior será de 50.000 euros anuales en el caso de entrega de acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de una empresa emergente a las que se refiere la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. En este supuesto, no será necesario que la oferta se realice en las condiciones señaladas en el párrafo anterior, debiendo efectuarse la misma dentro de la política retributiva general de la empresa y contribuir a la participación de los trabajadores en esta última. En el caso de que la entrega de acciones o participaciones sociales a que se refiere este párrafo derive del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones previamente concedidas a los trabajadores por la empresa emergente, los requisitos para la consideración como empresa emergente deberán cumplirse en el momento de la concesión de la opción.

Artículo 43. *Valoración de las rentas en especie.*

1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

a) En el caso de utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador, el 10 por ciento del valor catastral.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el 5 por ciento del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 5 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

La valoración resultante no podrá exceder del 10 por ciento de las restantes contraprestaciones del trabajo.

b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

La valoración resultante de lo previsto en el párrafo anterior se podrá reducir hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente.

En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

c) En los préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero, la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período.

d) Por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, las siguientes rentas:

Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.

Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar, sin perjuicio de lo previsto en los párrafos e) y f) del apartado 2 del artículo anterior.

Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo anterior.

La utilización de una vivienda que no sea propiedad del pagador. La valoración resultante no podrá ser inferior a la que hubiera correspondido de haber aplicado lo dispuesto en la letra a) del número 1.º de este apartado.

e) Por su importe, las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones y las contribuciones satisfechas por las empresas promotoras reguladas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y su normativa de desarrollo. Igualmente por su importe, las cantidades satisfechas por empresarios a los seguros de dependencia.

f) No obstante lo previsto en los párrafos anteriores, cuando el rendimiento de trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

Se considerará precio ofertado al público el previsto en el artículo 60 del texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, deduciendo los descuentos ordinarios o comunes. Se considerarán ordinarios o comunes los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie o que, en otro caso, no excedan del 15 por ciento ni de 1.000 euros anuales.

En el caso de cesión del uso de vehículos considerados eficientes energéticamente, la valoración resultante se podrá reducir hasta en un 30 por ciento, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente.

g) En el caso de entrega de acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de una empresa emergente a las que se refiere el segundo párrafo de la letra f) del apartado 3 del artículo 42 de esta ley, por el valor de las acciones o participaciones sociales suscritas por un tercero independiente en la última ampliación de capital realizada en el año anterior a aquel en que se entreguen las acciones o participaciones sociales. De no haberse producido la referida ampliación, se valorarán por el valor de mercado que tuvieran las acciones o participaciones sociales en el momento de la entrega al trabajador.

2.º Las ganancias patrimoniales en especie se valorarán de acuerdo con los artículos 34 y 37 de esta Ley.

2. En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

CAPÍTULO IV

Clases de renta

Artículo 44. *Clases de renta.*

A efectos del cálculo del Impuesto, las rentas del contribuyente se clasificarán, según proceda, como renta general o como renta del ahorro.

Artículo 45. *Renta general.*

Formarán la renta general los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 46. *Renta del ahorro.*

Constituyen la renta del ahorro:

a) Los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de esta Ley.

No obstante, formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última.

A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha.

En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 25 por ciento.

b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

CAPÍTULO V

Integración y compensación de rentas

Artículo 47. *Integración y compensación de rentas.*

1. Para el cálculo de la base imponible, las cuantías positivas o negativas de las rentas del contribuyente se integrarán y compensarán de acuerdo con lo previsto en esta Ley.

2. Atendiendo a la clasificación de la renta, la base imponible se dividirá en dos partes:

a) La base imponible general.

b) La base imponible del ahorro.

Artículo 48. *Integración y compensación de rentas en la base imponible general.*

La base imponible general será el resultado de sumar los siguientes saldos:

a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos y las imputaciones de renta a que se refiere el artículo 45 de esta Ley.

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente.

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arrojase saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en el párrafo a) de este artículo, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

Artículo 49. *Integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro.*

1. La base imponible del ahorro estará constituida por el saldo positivo de sumar los siguientes saldos:

a) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, los rendimientos a que se refiere el artículo 46 de esta Ley.

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arrojase saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra b) de este apartado, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo a que se refiere el artículo 46 de esta Ley.

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arrojase saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra a) de este apartado, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

2. Las compensaciones previstas en el apartado anterior deberán efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que puedan practicarse fuera del plazo a que se refiere el apartado anterior mediante la acumulación a rentas negativas de ejercicios posteriores.

TÍTULO IV

Base liquidable

Artículo 50. *Base liquidable general y del ahorro.*

1. La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la base imponible general, exclusivamente y por este orden, las reducciones a que se refieren los artículos 51, 53, 54, 55 y disposición adicional undécima de esta Ley, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de dichas disminuciones.

2. La base liquidable del ahorro será el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera, de la reducción prevista en el artículo 55, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal disminución.

3. Si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el párrafo anterior mediante la acumulación a bases liquidables generales negativas de años posteriores.

CAPÍTULO I

Reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento

Artículo 51. *Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.*

Podrán reducirse en la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

1. Aportaciones y contribuciones a planes de pensiones.

1.º Las aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que le hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo.

2.º Las aportaciones realizadas por los partícipes a los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, incluidas las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que las contribuciones se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación.

b) Que se transmita al partícipe de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura.

c) Que se transmita al partícipe la titularidad de los recursos en que consista dicha contribución.

d) Las contingencias cubiertas deberán ser las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

2. Las aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social que cumplan los siguientes requisitos:

a) Requisitos subjetivos:

1.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones siempre que no hayan tenido la consideración de gasto deducible para los rendimientos netos de actividades económicas, en los términos que prevé el segundo párrafo de la regla 1.ª del artículo 30.2 de esta Ley.

2.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo, cuando se efectúen de acuerdo con lo previsto en la disposición

adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, con inclusión del desempleo para los citados socios trabajadores.

b) Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos, para los planes de pensiones, por el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3. Las primas satisfechas a los planes de previsión asegurados. Los planes de previsión asegurados se definen como contratos de seguro que deben cumplir los siguientes requisitos:

a) El contribuyente deberá ser el tomador, asegurado y beneficiario. No obstante, en el caso de fallecimiento, podrá generar derecho a prestaciones en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

b) Las contingencias cubiertas deberán ser, únicamente, las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y deberán tener como cobertura principal la de jubilación. Sólo se permitirá la disposición anticipada, total o parcial, en estos contratos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del citado texto refundido. En dichos contratos no será de aplicación lo dispuesto en los artículos 97 y 99 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro.

c) Este tipo de seguros tendrá obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.

d) En el condicionado de la póliza se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión asegurado. La denominación Plan de Previsión Asegurado y sus siglas quedan reservadas a los contratos de seguro que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

e) Reglamentariamente se establecerán los requisitos y condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan de previsión asegurado.

En los aspectos no específicamente regulados en los párrafos anteriores y sus normas de desarrollo, el régimen financiero y fiscal de las aportaciones, contingencias y prestaciones de estos contratos se regirá por la normativa de los planes de pensiones, salvo los aspectos financiero-actuariales de las provisiones técnicas correspondientes. En particular, los derechos en un plan de previsión asegurado no podrán ser objeto de embargo, traba judicial o administrativa hasta el momento en que se cause el derecho a la prestación o en que sean disponibles en los supuestos de enfermedad grave, desempleo de larga duración o por corresponder a primas abonadas con al menos diez años de antigüedad.

4. Las aportaciones realizadas por los trabajadores a los planes de previsión social empresarial regulados en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, incluyendo las contribuciones del tomador. En todo caso los planes de previsión social empresarial deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Serán de aplicación a este tipo de contratos de seguro los principios de no discriminación, capitalización, irrevocabilidad de aportaciones y atribución de derechos establecidos en el número 1 del artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

b) La póliza dispondrá las primas que, en cumplimiento del plan de previsión social, deberá satisfacer el tomador, las cuales serán objeto de imputación a los asegurados.

c) En el condicionado de la póliza se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión social empresarial. La denominación Plan de Previsión Social Empresarial y sus siglas quedan reservadas a los contratos de seguro que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

d) Reglamentariamente se establecerán los requisitos y condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan de previsión social empresarial.

e) Lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 3 anterior.

En los aspectos no específicamente regulados en los párrafos anteriores y sus normas de desarrollo, resultará de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del apartado 3 anterior.

5. Las primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

Igualmente, las personas que tengan con el contribuyente una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, o por su cónyuge, o por aquellas personas que tuviesen al contribuyente a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, podrán reducir en su base imponible las primas satisfechas a estos seguros privados, teniendo en cuenta el límite de reducción previsto en el artículo 52 de esta Ley.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, no podrán exceder de 1.500 euros anuales.

Estas primas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El contrato de seguro deberá cumplir en todo caso lo dispuesto en las letras a) y c) del apartado 3 anterior.

En los aspectos no específicamente regulados en los párrafos anteriores y sus normas de desarrollo, resultará de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del apartado 3 anterior.

Tratándose de seguros colectivos de dependencia efectuados de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, como tomador del seguro figurará exclusivamente la empresa y la condición de asegurado y beneficiario corresponderá al trabajador. Las primas satisfechas por la empresa en virtud de estos contratos de seguro e imputadas al trabajador tendrán un límite de reducción propio e independiente de 5.000 euros anuales.

Reglamentariamente se desarrollará lo previsto en este apartado.

6. El conjunto de las aportaciones anuales máximas que pueden dar derecho a reducir la base imponible realizadas a los sistemas de previsión social previstos en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 anteriores, incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, no podrá exceder de las cantidades previstas en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Las prestaciones percibidas tributarán en su integridad sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones.

7. Además de las reducciones realizadas con los límites previstos en el artículo siguiente, los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, podrán reducir en la base imponible las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social previstos en este artículo de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge, con el límite máximo de 1.000 euros anuales.

Estas aportaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

8. Si el contribuyente dispusiera de los derechos consolidados así como los derechos económicos que se derivan de los diferentes sistemas de previsión social previstos en este artículo, total o parcialmente, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones, deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

9. La reducción prevista en este artículo resultará de aplicación cualquiera que sea la forma en que se perciba la prestación. En el caso de que la misma se perciba en forma de renta vitalicia asegurada, se podrán establecer mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

Artículo 52. *Límite de reducción.*

1. Como límite máximo conjunto para las reducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51 de esta ley, se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.
b) 1.500 euros anuales.

Este límite se incrementará en los siguientes supuestos, en las cuantías que se indican:

1.º En 8.500 euros anuales, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales, o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior a las cantidades que resulten del siguiente cuadro en función del importe anual de la contribución empresarial:

Importe anual de la contribución	Aportación máxima del trabajador
Igual o inferior a 500 euros.	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 2,5.
Entre 500,01 y 1.500 euros.	1.250 euros, más el resultado de multiplicar por 0,25 la diferencia entre la contribución empresarial y 500 euros.
Más de 1.500 euros.	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 1.

No obstante, en todo caso se aplicará el multiplicador 1 cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000 euros procedentes de la empresa que realiza la contribución, a cuyo efecto la empresa deberá comunicar a la entidad gestora o aseguradora del instrumento de previsión social que no concurre esta circunstancia.

A estos efectos, las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

2.º En 4.250 euros anuales, siempre que tal incremento provenga de aportaciones a los planes de pensiones sectoriales previstos en la letra a) del apartado 1 del artículo 67 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, realizadas por trabajadores por cuenta propia o autónomos que se adhieran a dichos planes por razón de su actividad; aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o autónomos previstos en la letra c) del apartado 1 del artículo 67 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones; o de aportaciones propias que el empresario individual o el profesional realice a planes de pensiones de empleo, de los que sea promotor y, además, partícipe o a Mutualidades de Previsión Social de las que sea mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado.

En todo caso, la cuantía máxima de reducción por aplicación de los incrementos previstos en los números 1.º y 2.º anteriores será de 8.500 euros anuales.

Además, 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

2. Los partícipes, mutualistas o asegurados que hubieran efectuado aportaciones a los sistemas de previsión social a que se refiere el artículo 51 de esta Ley, podrán reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas incluyendo, en su caso, las aportaciones del promotor o las realizadas por la empresa que les hubiesen sido imputadas, que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite porcentual establecido en el apartado 1 anterior. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones y contribuciones que excedan de los límites máximos previstos en el apartado 6 del artículo 51.

Artículo 53. *Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.*

1. Las aportaciones realizadas a planes de pensiones a favor de personas con discapacidad con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por ciento, psíquica igual o superior al 33 por 100, así como de personas que tengan una incapacidad

declarada judicialmente con independencia de su grado, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional décima de esta Ley, podrán ser objeto de reducción en la base imponible con los siguientes límites máximos:

a) Las aportaciones anuales realizadas a planes de pensiones a favor de personas con discapacidad con las que exista relación de parentesco o tutoría, con el límite de 10.000 euros anuales.

Ello sin perjuicio de las aportaciones que puedan realizar a sus propios planes de pensiones, de acuerdo con los límites establecidos en el artículo 52 de esta ley.

b) Las aportaciones anuales realizadas por las personas con discapacidad partícipes, con el límite de 24.250 euros anuales.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad, incluidas las de la propia persona con discapacidad, no podrá exceder de 24.250 euros anuales. A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor de la persona con discapacidad, habrán de ser objeto de reducción, en primer lugar, las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad, y sólo si las mismas no alcanzaran el límite de 24.250 euros señalado, podrán ser objeto de reducción las aportaciones realizadas por otras personas a su favor en la base imponible de éstas, de forma proporcional, sin que, en ningún caso, el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realizan aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad pueda exceder de 24.250 euros.

c) Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones y contribuciones que excedan de los límites previstos en este apartado 1.

2. El régimen regulado en este artículo también será de aplicación a las aportaciones a mutualidades de previsión social, a las primas satisfechas a los planes de previsión asegurados, a los planes de previsión social empresarial y a los seguros de dependencia que cumplan los requisitos previstos en el artículo 51 y en la disposición adicional décima de esta ley. En tal caso, los límites establecidos en el apartado 1 anterior serán conjuntos para todos los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.

3. Las aportaciones a estos sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, realizadas por las personas a las que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional décima de esta ley, no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4. A los efectos de la percepción de las prestaciones y de la disposición anticipada de derechos consolidados o económicos en supuestos distintos de los previstos en la disposición adicional décima de esta Ley, se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.

Artículo 54. *Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.*

1. Las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuadas por las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como por el cónyuge de la persona con discapacidad o por aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, darán derecho a reducir la base imponible del aportante, con el límite máximo de 10.000 euros anuales.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido no podrá exceder de 24.250 euros anuales.

A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido, las reducciones correspondientes a dichas aportaciones habrán de ser minoradas de forma proporcional sin que, en ningún caso, el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas físicas que realicen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido pueda exceder de 24.250 euros anuales.

2. Las aportaciones que excedan de los límites previstos en el apartado anterior darán derecho a reducir la base imponible de los cuatro períodos impositivos siguientes, hasta agotar, en su caso, en cada uno de ellos los importes máximos de reducción.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también resultará aplicable en los supuestos en que no proceda la reducción por insuficiencia de base imponible.

Cuando concurran en un mismo período impositivo reducciones de la base imponible por aportaciones efectuadas en el ejercicio con reducciones de ejercicios anteriores pendientes de aplicar, se practicarán en primer lugar las reducciones procedentes de los ejercicios anteriores, hasta agotar los importes máximos de reducción.

3. Tratándose de aportaciones no dinerarias se tomará como importe de la aportación el que resulte de lo previsto en el artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

4. No generarán el derecho a reducción las aportaciones de elementos afectos a la actividad que efectúen los contribuyentes de este Impuesto que realicen actividades económicas.

En ningún caso darán derecho a reducción las aportaciones efectuadas por la propia persona con discapacidad titular del patrimonio protegido.

5. La disposición de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuada en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes tendrá las siguientes consecuencias fiscales:

a) Si el aportante fue un contribuyente por este Impuesto, deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

b) El titular del patrimonio protegido que recibió la aportación deberá integrar en la base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en la letra w) del artículo 7 de esta Ley, mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

En los casos en que la aportación se hubiera realizado al patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, a que se refiere el apartado 1 de este artículo, por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, la obligación descrita en el párrafo anterior deberá ser cumplida por dicho trabajador.

c) A los efectos de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el trabajador titular del patrimonio protegido deberá comunicar al empleador que efectuó las aportaciones, las disposiciones que se hayan realizado en el período impositivo.

En los casos en que la disposición se hubiera efectuado en el patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, la comunicación a que se refiere el párrafo anterior también deberá efectuarla dicho trabajador.

La falta de comunicación o la realización de comunicaciones falsas, incorrectas o inexactas constituirá infracción tributaria leve. Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria fija de 400 euros.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A los efectos previstos en este apartado, tratándose de bienes o derechos homogéneos se entenderá que fueron dispuestos los aportados en primer lugar.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado en caso de fallecimiento del titular del patrimonio protegido, del aportante o de los trabajadores a los que se refiere el apartado 2 del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

CAPÍTULO II

Reducción por pensiones compensatorias

Artículo 55. *Reducciones por pensiones compensatorias.*

Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, podrán ser objeto de reducción en la base imponible.

TÍTULO V

Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente

Artículo 56. *Mínimo personal y familiar.*

1. El mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este Impuesto.

2. Cuando la base liquidable general sea superior al importe del mínimo personal y familiar, éste formará parte de la base liquidable general.

Cuando la base liquidable general sea inferior al importe del mínimo personal y familiar, éste formará parte de la base liquidable general por el importe de esta última y de la base liquidable del ahorro por el resto.

Cuando no exista base liquidable general, el mínimo personal y familiar formará parte de la base liquidable del ahorro.

3. El mínimo personal y familiar será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, incrementados o disminuidos a efectos de cálculo del gravamen autonómico en los importes que, de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

Artículo 57. *Mínimo del contribuyente.*

1. El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de 5.550 euros anuales.

2. Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 1.150 euros anuales. Si la edad es superior a 75 años, el mínimo se aumentará adicionalmente en 1.400 euros anuales.

Artículo 58. *Mínimo por descendientes.*

1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

2.400 euros anuales por el primero.
2.700 euros anuales por el segundo.
4.000 euros anuales por el tercero.
4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable. Asimismo, se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley.

2. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.800 euros anuales.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.

Artículo 59. *Mínimo por ascendientes.*

1. El mínimo por ascendientes será de 1.150 euros anuales, por cada uno de ellos mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

2. Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 1.400 euros anuales.

Artículo 60. *Mínimo por discapacidad.*

El mínimo por discapacidad será la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente y del mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes.

1. El mínimo por discapacidad del contribuyente será de 3.000 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y 9.000 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.000 euros anuales cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

2. El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes será de 3.000 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo a que se refieren los artículos 58 y 59 de esta Ley, que sean personas con discapacidad, cualquiera que sea su edad. El mínimo será de 9.000 euros anuales, por cada uno de ellos que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.000 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

3. A los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.

En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

Artículo 61. *Normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad.*

Para la determinación del importe de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se tendrán en cuenta las siguientes normas:

1.ª Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más

cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

2.ª No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

3.ª La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.

4.ª No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente o ascendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes o ascendientes, la cuantía será de 2.400 euros anuales o 1.150 euros anuales por ese descendiente o ascendiente, respectivamente.

5.ª Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo o, en el caso de fallecimiento del ascendiente antes de la finalización de este, la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha de fallecimiento.

Artículo 61 bis. *Reducción por cuotas y aportaciones a partidos políticos.*

(Suprimido)

TÍTULO VI

Cálculo del impuesto estatal

CAPÍTULO I

Determinación de la cuota íntegra estatal

Artículo 62. *Cuota íntegra estatal.*

La cuota íntegra estatal será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 63 y 66 de esta Ley, a las bases liquidables general y del ahorro, respectivamente.

Artículo 63. *Escala general del Impuesto.*

1. La parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta Ley será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable general se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar, la escala prevista en el número 1.º anterior.

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen general estatal el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de lo previsto en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen general estatal se expresará con dos decimales.

Artículo 64. *Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos.*

Los contribuyentes que satisfagan las anualidades por alimentos a sus hijos previstas en la letra k) del artículo 7 sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58, cuando el importe de aquellas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63, a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

Artículo 65. *Escala aplicable a los residentes en el extranjero.*

En el caso de los contribuyentes que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por concurrir alguna de las circunstancias a las que se refieren el apartado 2 del artículo 8 y el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley, las escalas aplicables serán la establecida en el apartado 1 del artículo 63 y la siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

Artículo 66. *Tipos de gravamen del ahorro.*

1. La parte de base liquidable del ahorro que exceda, en su caso, del importe del mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta ley será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable del ahorro se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	150.000	11,5
200.000,00	22.440	100.000	13,5
300.000,00	35.940	En adelante	15

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar, la escala prevista en el número 1.º anterior.

2. En el caso de los contribuyentes que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por concurrir alguna de las circunstancias a las que se refieren el apartado 2 del artículo 8 y el apartado 1 del artículo 10 de esta ley, la parte de base liquidable del ahorro que exceda, en su caso, del importe del mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta ley será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable del ahorro se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	100.000	27
300.000,00	71.880	En adelante	30

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar, la escala prevista en el número 1.º anterior.

CAPÍTULO II

Determinación de la cuota líquida estatal

Artículo 67. *Cuota líquida estatal.*

1. La cuota líquida estatal del Impuesto será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de:

a) La deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el apartado 1 del artículo 68 de esta Ley.

b) El 50 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 68 de esta Ley.

2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

Artículo 68. *Deducciones.*

1. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.

1.º Los contribuyentes podrán deducirse el 50 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, cuando se cumpla lo dispuesto en los números 2.º y 3.º de este apartado, pudiendo, además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten, en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad.

La base máxima de deducción será de 100.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.

No formarán parte de la base de deducción las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

2.º La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) Revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado, tanto mercado regulado como sistemas multilaterales de negociación.

Este requisito deberá cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación.

b) Ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma. En particular, no podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

c) El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 400.000 euros en el inicio del período impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

3.º A efectos de aplicar lo dispuesto en el apartado 1.º anterior deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) Las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquella o mediante ampliación de capital efectuada, con carácter general, en los cinco años siguientes a dicha constitución, o en los siete años siguientes a dicha constitución en el caso de empresas emergentes a las que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.

b) La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40 por ciento del capital social de la entidad o de sus derechos de voto. Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a los socios fundadores de una empresa emergente a las que se refiere la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, entendidos como aquellos que figuren en la escritura pública de constitución de la misma.

c) Que no se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

4.º Cuando el contribuyente transmita acciones o participaciones y opte por la aplicación de la exención prevista en el apartado 2 del artículo 38 de esta ley, únicamente formará parte de la base de la deducción correspondiente a las nuevas acciones o participaciones suscritas la parte de la reinversión que exceda del importe total obtenido en la transmisión de aquellas. En ningún caso se podrá practicar deducción por las nuevas acciones o participaciones mientras las cantidades invertidas no superen la citada cuantía.

5.º Para la práctica de la deducción será necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido indicando el cumplimiento de los requisitos señalados en el número 2.º anterior en el período impositivo en el que se produjo la adquisición de las mismas.

2. Deducciones en actividades económicas.

a) A los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades con igualdad de porcentajes y límites de deducción, con excepción de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

b) Adicionalmente, los contribuyentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.

Se entenderá que los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo son objeto de inversión cuando se invierta una cuantía equivalente a la parte de la

base liquidable general positiva del período impositivo que corresponda a tales rendimientos, sin que en ningún caso la misma cuantía pueda entenderse invertida en más de un activo.

La inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas deberá realizarse en el período impositivo en que se obtengan los rendimientos objeto de reinversión o en el período impositivo siguiente.

La inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales, incluso en el supuesto de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito. No obstante, en este último caso, la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión.

La base de la deducción será la cuantía invertida a que se refiere el segundo párrafo de esta letra b).

El porcentaje de deducción será del 5 por ciento. No obstante, el porcentaje de deducción será del 2,5 por ciento cuando el contribuyente hubiera practicado la reducción prevista en el apartado 3 del artículo 32 de esta Ley o se trate de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla respecto de las que se hubiera aplicado la deducción prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

El importe de la deducción no podrá exceder de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del período impositivo en el que se obtuvieron los rendimientos netos de actividades económicas señalados en el primer párrafo de esta letra b).

Los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdida justificada, durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior.

No obstante, no se perderá la deducción si se produce la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de inversión antes de la finalización del plazo señalado en el párrafo anterior y se invierte el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, en los términos establecidos en este artículo.

Esta deducción es incompatible con la aplicación de la libertad de amortización, con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y con la Reserva para inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

c) Los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas y determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva sólo les serán de aplicación los incentivos a que se refiere este apartado 2 cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del citado método.

3. Deducciones por donativos y otras aportaciones.

Los contribuyentes podrán aplicar, en este concepto:

a) Las deducciones previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

b) El 10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el párrafo anterior.

c) El 20 por ciento de las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores. La base máxima de esta deducción será de 600 euros anuales y estará constituida por las cuotas de afiliación y aportaciones previstas en la letra a) del apartado Dos del artículo 2 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

4. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

1.º Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla.

a) Los contribuyentes que tengan su residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla se deducirán el 60 por ciento de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

b) También aplicarán esta deducción los contribuyentes que mantengan su residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades cuando, al menos, una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente, determinado conforme a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, esté situado en dichas ciudades.

La cuantía máxima de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que puede acogerse a esta deducción será el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades.

2.º Los contribuyentes que no tengan su residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla, se deducirán el 60 por ciento de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

En ningún caso se aplicará esta deducción a las rentas siguientes:

– Las procedentes de Instituciones de Inversión Colectiva, salvo cuando la totalidad de sus activos esté invertida en Ceuta o Melilla, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

– Las rentas a las que se refieren los párrafos a), e) e i) del apartado siguiente.

3.º A los efectos previstos en esta Ley, se considerarán rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:

a) Los rendimientos del trabajo, cuando se deriven de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios.

b) Los rendimientos que procedan de la titularidad de bienes inmuebles situados en Ceuta o Melilla o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

c) Las que procedan del ejercicio de actividades económicas efectivamente realizadas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en Ceuta o Melilla.

d) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes inmuebles radicados en Ceuta o Melilla.

e) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes muebles situados en Ceuta o Melilla.

f) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes de obligaciones o préstamos, cuando los capitales se hallen invertidos en dichos territorios y allí generen las rentas correspondientes.

g) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

h) Las rentas procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla que correspondan a rentas a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en los siguientes supuestos:

1.º Cuando tengan su domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.

2.º Cuando operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años y obtengan rentas fuera de dichas ciudades, siempre que respecto de estas rentas tengan derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el apartado 6 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos deberán identificarse, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las reservas procedentes de rentas a las que hubieran resultado de aplicación la bonificación establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

i) Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.

5. Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

Los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15 por ciento del importe de las inversiones o gastos que realicen para:

a) La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años.

La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio histórico español.

b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las comunidades autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

c) La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.

6. Deducción por cuenta ahorro-empresa.

(Suprimido)

7. Deducción por alquiler de la vivienda habitual.

(Suprimido)

Artículo 69. *Límites de determinadas deducciones.*

1. La base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 68 de esta Ley, no podrá exceder para cada una de ellas del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

2. Los límites de la deducción a que se refiere el apartado 2 del artículo 68 de esta Ley serán los que establezca la normativa del Impuesto sobre Sociedades para los incentivos y estímulos a la inversión empresarial. Dichos límites se aplicarán sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica, en el importe total de las deducciones por inversión en empresas de nueva o reciente creación, prevista en el artículo 68.1 de la misma, y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, prevista en el artículo 68.5 de esta Ley.

Artículo 70. *Comprobación de la situación patrimonial.*

1. La aplicación de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de la inversión realizada.

2. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

TÍTULO VII

Gravamen autonómico

CAPÍTULO I

Normas comunes

Artículo 71. *Normas comunes aplicables para la determinación del gravamen autonómico.*

Para la determinación del gravamen autonómico se aplicarán las normas relativas a la sujeción al impuesto y determinación de la capacidad económica contenidas en los Títulos I, II, III, IV y V de esta Ley, así como las relativas a la tributación familiar y regímenes especiales, contenidas en los Títulos IX y X de esta Ley.

CAPÍTULO II

Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma

Artículo 72. *Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma.*

1. A efectos de esta Ley, se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el ordinal 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses. Se considerará como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3.º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los ordinales 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Las personas físicas residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma, que pasasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el apartado 3 siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las autoliquidaciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

El plazo de presentación de las autoliquidaciones complementarias terminará el mismo día que concluya el plazo de presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al año en que concurran las circunstancias que, según lo previsto en el apartado 3 siguiente, determinen que deba considerarse que no ha existido cambio de residencia.

3. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en este impuesto.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por ciento a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.

4. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.

5. Las personas físicas residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el último párrafo del apartado 1 del artículo 9 de esta ley, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellas.

CAPÍTULO III

Cálculo del gravamen autonómico

Sección 1.ª Determinación de la cuota íntegra autonómica

Artículo 73. *Cuota íntegra autonómica.*

La cuota íntegra autonómica del Impuesto será la suma de las cuantías resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 74 y 76 de esta Ley, a la base liquidable general y del ahorro, respectivamente.

Artículo 74. *Escala autonómica del Impuesto.*

1. La parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable general se le aplicarán los tipos de la escala autonómica del Impuesto que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma.

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, la escala prevista en el número 1.º anterior.

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen general autonómico, el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de lo previsto en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen general autonómico se expresará con dos decimales.

Artículo 75. *Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos.*

Los contribuyentes que satisfagan las anualidades por alimentos a sus hijos previstas en la letra k) del artículo 7 sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58, cuando el importe de aquellas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo anterior separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 74 a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3, incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

Artículo 76. *Tipo de gravamen del ahorro.*

La parte de base liquidable del ahorro que exceda, en su caso, del importe del mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta ley, será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable del ahorro se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	150.000	11,5
200.000,00	22.440	100.000	13,5
300.000,00	35.940	En adelante	15

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta ley, la escala prevista en el número 1.º anterior.

Sección 2.ª Determinación de la cuota líquida autonómica

Artículo 77. *Cuota líquida autonómica.*

1. La cuota líquida autonómica será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica en la suma de:

a) El 50 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 68 de esta Ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial previstos en sus artículos 69 y 70.

b) El importe de las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

Artículo 78. *Tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.*

(Suprimido)

TÍTULO VIII

Cuota diferencial

Artículo 79. *Cuota diferencial.*

La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, en los siguientes importes:

a) La deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 80 de esta Ley.
b) Las deducciones a que se refieren el artículo 91.10 y el artículo 92.4 de esta Ley.
c) Las retenciones a que se refiere el apartado 11 del artículo 99 de esta Ley.
d) Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el apartado 8 del artículo 99 de esta Ley, así como las cuotas satisfechas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.
e) Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en esta Ley y en sus normas reglamentarias de desarrollo.

Artículo 80. *Deducción por doble imposición internacional.*

1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.
3. Cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional prevista en este artículo, y en ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 80 bis. *Deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas.*

(Suprimido)

Artículo 81. *Deducción por maternidad.*

1. Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta ley, que en el momento del nacimiento del menor perciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo, o que en dicho momento o en cualquier momento posterior estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad con un período mínimo, en este último caso, de 30 días cotizados, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años hasta que el menor alcance los tres años de edad. En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.
Cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

En caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumpla los requisitos previstos en este artículo, este tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente.

2. El importe de la deducción a que se refiere el apartado 1 anterior se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

En el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el incremento previsto en este apartado podrá resultar de aplicación respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquel en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

A estos efectos se entenderán por gastos de custodia las cantidades satisfechas a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de dichos menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos y no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del apartado 3 del artículo 42 de esta ley.

3. La deducción prevista en el apartado 1 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses del periodo impositivo posteriores al momento en el que se cumplen los requisitos señalados en el apartado 1 anterior, en los que la mujer tenga derecho al mínimo por descendientes por ese menor de tres años, siempre que durante dichos meses no se perciba por ninguno de los progenitores en relación con dicho descendiente el complemento de ayuda para la infancia previsto en la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital.

Cuando tenga derecho a la deducción en relación con ese descendiente por haberse dado de alta en la Seguridad Social o mutualidad con posterioridad al nacimiento del menor, la deducción correspondiente al mes en el que se cumpla el período de cotización de 30 días al que se refiere el apartado 1 anterior, se incrementará en 150 euros.

El incremento de la deducción previsto en el apartado 2 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos de los apartados 1 y 2 anteriores, salvo el relativo a que sea menor de tres años en los meses a los que se refiere el segundo párrafo del apartado 2 anterior, y tendrá como límite el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo.

4. Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono del importe de la deducción previsto en el apartado 1 anterior de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

5. Reglamentariamente se regularán el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de esta deducción, los supuestos en que se pueda solicitar de forma anticipada su abono y las obligaciones de información a cumplir por las guarderías o centros infantiles.

Artículo 81 bis. *Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.*

1. Los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones:

a) Por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.

b) Por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes previsto en el artículo 59 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.

c) Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales. En caso de familias numerosas de categoría especial, esta deducción se

incrementará en un 100 por ciento. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

La cuantía de la deducción a que se refiere el párrafo anterior se incrementará hasta en 600 euros anuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

d) Por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genere el derecho a las deducciones previstas en las letras a) y b) anteriores, hasta 1.200 euros anuales.

Asimismo podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las deducciones previstas anteriormente los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado, así como los contribuyentes que perciban prestaciones análogas a las anteriores reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social.

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

2. Las deducciones se calcularán de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 anterior, y tendrán como límite para cada una de las deducciones, en el caso de los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo del apartado 1 anterior, las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo. No obstante, si tuviera derecho a la deducción prevista en las letras a) o b) del apartado anterior respecto de varios ascendientes o descendientes con discapacidad, el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos.

A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

3. Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono de las deducciones de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

4. Reglamentariamente se regularán el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de estas deducciones, así como los supuestos en que se pueda solicitar de forma anticipada su abono.

Asimismo, reglamentariamente se podrán determinar los supuestos de cesión del derecho a la deducción a otro contribuyente que tenga derecho a su aplicación respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa.

En este caso, a efectos del cálculo de la deducción a que se refiere el apartado 2 de este artículo, se tendrá en cuenta de forma conjunta, tanto el número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 de este artículo como las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.

Se entenderá que no existe transmisión lucrativa a efectos fiscales por esta cesión.

TÍTULO IX

Tributación familiar

Artículo 82. *Tributación conjunta.*

1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.
b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2.ª En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo.

2. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.
3. La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año.

Artículo 83. *Opción por la tributación conjunta.*

1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.
La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.
2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.
La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.
En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria.

Artículo 84. *Normas aplicables en la tributación conjunta.*

1. En la tributación conjunta serán aplicables las reglas generales del impuesto sobre determinación de la renta de los contribuyentes, determinación de las bases imponible y liquidable y determinación de la deuda tributaria, con las especialidades que se fijan en los apartados siguientes.
2. Los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar.
No obstante:

1.º Los límites máximos de reducción en la base imponible previstos en los artículos 52, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de esta Ley, serán aplicados individualmente por cada partícipe o mutualista integrado en la unidad familiar.
2.º En cualquiera de las modalidades de unidad familiar, se aplicará, con independencia del número de miembros integrados en la misma, el importe del mínimo previsto en el apartado 1 del artículo 57, incrementado o disminuido en su caso para el cálculo del gravamen autonómico en los términos previstos en el artículo 56.3 de esta Ley.
Para la cuantificación del mínimo a que se refiere el apartado 2 del artículo 57 y el apartado 1 del artículo 60, ambos de esta Ley, se tendrán en cuenta las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

En ningún caso procederá la aplicación de los citados mínimos por los hijos, sin perjuicio de la cuantía que proceda por el mínimo por descendientes y discapacidad.

3.º En la primera de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de esta ley, la base imponible, con carácter previo a las reducciones previstas en los artículos 51, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de esta Ley, se reducirá en 3.400 euros anuales. A tal efecto, la reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

4.º En la segunda de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de esta ley, la base imponible, con carácter previo a las reducciones previstas en los artículos 51, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de esta Ley, se reducirá en 2.150 euros anuales. A tal efecto, la reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

No se aplicará esta reducción cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.

3. En la tributación conjunta serán compensables, con arreglo a las normas generales del impuesto, las pérdidas patrimoniales y las bases liquidables generales negativas, realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

4. Los mismos conceptos determinados en tributación conjunta serán compensables exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en esta ley.

5. Las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta serán gravadas acumuladamente.

6. Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos.

TÍTULO X

Regímenes especiales

Sección 1.ª Imputación de rentas inmobiliarias

Artículo 85. *Imputación de rentas inmobiliarias.*

1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 por ciento.

Si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

2. Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de esta Ley.

Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.

3. En los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor catastral en función de la duración anual del periodo de aprovechamiento.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral, o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de dos semanas por año.

Sección 2.ª Régimen de atribución de rentas

Artículo 86. *Régimen de atribución de rentas.*

Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en esta sección 2.ª

Artículo 87. *Entidades en régimen de atribución de rentas.*

1. Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquellas a las que se refiere el artículo 8.3 de esta Ley y, en particular, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

2. El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades, a excepción de lo dispuesto en el apartado 12 del artículo 15 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 88. *Calificación de la renta atribuida.*

Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

Artículo 89. *Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta.*

1. Para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª Las rentas se determinarán con arreglo a las normas de este Impuesto, y no serán aplicables las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32 de esta Ley, con las siguientes especialidades:

a) La renta atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades cuando todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean sujetos pasivos de dicho Impuesto o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente.

b) La determinación de la renta atribuible a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente se efectuará de acuerdo con lo previsto en el capítulo IV del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

c) Para el cálculo de la renta atribuible a los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas, que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o

contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente o sin establecimiento permanente que no sean personas físicas, procedente de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas, no resultará de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de esta Ley.

2.ª La parte de renta atribuible a los socios, herederos, comuneros o partícipes, contribuyentes por este Impuesto o por el Impuesto sobre Sociedades, que formen parte de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero, se determinará de acuerdo con lo señalado en la regla 1.ª anterior.

3.ª Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera que procedan de un país con el que España no tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, no se computarán las rentas negativas que excedan de las positivas obtenidas en el mismo país y procedan de la misma fuente. El exceso se computará en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en esta regla 3.ª

2. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas de este Impuesto, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por este Impuesto, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

3. Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

4. Los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por este Impuesto podrán practicar en su declaración las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32.1 de esta Ley.

5. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, que sean miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas que adquiera acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, integrarán en su base imponible el importe de las rentas contabilizadas o que deban contabilizarse procedentes de las citadas acciones o participaciones. Asimismo, integrarán en su base imponible el importe de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad en régimen de atribución de rentas.

Artículo 90. *Obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas.*

1. Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán presentar una declaración informativa, con el contenido que reglamentariamente se establezca, relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español.

2. La obligación de información a que se refiere el apartado anterior deberá ser cumplida por quien tenga la consideración de representante de la entidad en régimen de atribución de rentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o por sus miembros contribuyentes por este Impuesto o sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades en el caso de las entidades constituidas en el extranjero.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán notificar a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, la renta total de la entidad y la renta atribuible a cada uno de ellos en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4. El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el modelo, así como el plazo, lugar y forma de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo.

5. No estarán obligadas a presentar la declaración informativa a que se refiere el apartado 1 de este artículo, las entidades en régimen de atribución de rentas que no ejerzan actividades económicas y cuyas rentas no excedan de 3.000 euros anuales.

Sección 3.ª Transparencia fiscal internacional

Artículo 91. *Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional.*

1. Los contribuyentes imputarán las rentas positivas obtenidas por una entidad no residente en territorio español a que se refieren los apartados 2 o 3 de este artículo cuando se cumplan las circunstancias siguientes:

a) Que por sí solos o conjuntamente con entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 o 3 de este artículo por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel.

2. Los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español, cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su obtención, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en las restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de aquella.

Este apartado no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

La aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo de este apartado prevalecerá sobre lo previsto en el apartado siguiente.

3. En el supuesto de no aplicarse lo establecido en el apartado anterior, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre estos, salvo que estén afectos a una actividad económica, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, e igualmente estuvieren afectos a una actividad económica.

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, que tengan tal consideración con arreglo a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 25 de esta Ley.

No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

1.º Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.

2.º Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

3.º Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.

4.º Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades, sin perjuicio de lo establecido en la letra i).

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra i) cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del

artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por ciento, del ejercicio de actividades económicas.

c) Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.

d) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, que tengan tal consideración con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley.

No obstante, no será objeto de imputación la renta procedente de derechos de imagen que deba imputarse conforme a lo dispuesto en el artículo 92 de esta Ley.

e) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a), b), c) y d) anteriores que genere rentas.

f) Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

g) Actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas, sin perjuicio de lo establecido en la letra i).

h) Operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.

i) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades residentes.

No se incluirá la renta positiva prevista en esta letra cuando al menos dos tercios de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

4. No se imputarán las rentas previstas en el apartado 3 de este artículo cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por ciento de la renta total obtenida por la entidad no residente.

No obstante, se imputarán en todo caso las rentas a las que se refiere la letra i) del apartado 3 sin perjuicio de que, asimismo, sean tomadas en consideración a efectos de determinar la suma a la que se refiere el párrafo anterior.

No se imputará en la base imponible del contribuyente el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades efectivamente satisfecho por la sociedad no residente por la parte de renta a incluir.

5. Estarán obligados a la imputación prevista en este artículo los contribuyentes comprendidos en la letra a) del apartado 1, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso, el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

El importe de la renta positiva a imputar se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto.

Las rentas positivas a que se refieren los apartados 2 y 3 se imputarán en la base imponible general, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta Ley.

6. La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses.

7. El importe de las rentas positivas a imputar se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en las restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible.

A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

8. No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

9. Será deducible de la cuota líquida el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible.

Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquel en el que se realizó la imputación.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas.

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España corresponda pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

10. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, se emplearán las reglas contenidas en la letra a) del apartado 2 de la disposición transitoria décima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la renta positiva imputada en la base imponible. Los beneficios sociales a que se refiere el citado precepto serán los correspondientes a la renta positiva imputada.

11. Los contribuyentes a quienes sea de aplicación lo previsto en el presente artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por este Impuesto los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:

a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.

b) Relación de administradores y lugar de su domicilio fiscal.

c) El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.

d) Importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.

e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación.

12. Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa, se presumirá que:

a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.

b) Las rentas de la entidad participada reúnen las características del apartado 3 de este artículo.

c) La renta obtenida por la entidad participada es el 15 por ciento del valor de adquisición de la participación.

Las presunciones contenidas en los párrafos anteriores admitirán prueba en contrario.

13. A los efectos del presente artículo se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio incluye las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

14. Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea o que forme parte del Acuerdo del Espacio Económico Europeo, siempre que el contribuyente acredite que realiza actividades económicas o se trate de una institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distintas de las

previstas en el artículo 95 de esta Ley, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

Sección 4.ª Derechos de imagen

Artículo 92. *Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.*

1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurran las circunstancias siguientes:

a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.

b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

2. La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.

3. La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto.

4. 1.º Cuando proceda la imputación, será deducible de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la persona a que se refiere el párrafo primero del apartado 1:

a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.

d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

2.º Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la imputación.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

5. 1.º La imputación se realizará por la persona física en el período impositivo que corresponda a la fecha en que la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

2.º La imputación se efectuará en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta Ley.

3.º A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1.

6. 1.º No se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado 1. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

2.º Los dividendos o participaciones a que se refiere el ordinal 1.º anterior no darán derecho a la deducción por doble imposición internacional.

3.º Una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.

7. Lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta ley.

8. Cuando proceda la imputación a que se refiere el apartado 1, la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados.

Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de esta ley, y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor.

La persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 deberá presentar declaración del ingreso a cuenta en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. Al tiempo de presentar la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro.

Reglamentariamente se regulará el tipo de ingreso a cuenta.

Sección 5.ª Régimen especial para trabajadores desplazados

Artículo 93. *Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español.*

1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el

cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca, ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España. Igualmente, se entenderá cumplida esta condición cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este o cuando, sin ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia en el caso de trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad. En caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos previstos en el artículo 5, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el administrador no podrá tener una participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

3.º Como consecuencia de la realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora, de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, en los términos establecidos reglamentariamente.

4.º Como consecuencia de la realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes en el sentido del artículo 3 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes, o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. Reglamentariamente se determinará la forma de acreditar la condición de profesional altamente cualificado, así como la determinación de los requisitos para calificar las actividades como de formación, investigación, desarrollo e innovación.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español, salvo en el supuesto previsto en la letra b).3.º y 4.º de este apartado.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

La persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del capítulo I del citado texto refundido. No obstante, estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie a los que se refiere la letra a) del artículo 14.1 del citado texto refundido.

b) La totalidad de los rendimientos de actividades económicas calificadas como una actividad emprendedora o de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

c) A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

d) La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el resto de rentas.

e) Para la determinación de la cuota íntegra:

1.º A la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 600.000 euros.	24
Desde 600.000,01 euros en adelante.	47

2.º A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	100.000	27
300.000,00	71.880	En adelante	30

f) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 47 por ciento.

3. También podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cónyuge del contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que se desplacen a territorio español con el contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior o en un momento posterior, siempre que no hubiera finalizado el primer período impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial.

b) Que adquieran su residencia fiscal en España.

c) Que cumplan las condiciones a que se refieren las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo.

d) Que la suma de las bases liquidables, a que se refiere la letra d) del apartado 2 de este artículo, de los contribuyentes en cada uno de los períodos impositivos en los que les

resulte de aplicación este régimen especial, sea inferior a la base liquidable del contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior.

El régimen especial resultará de aplicación durante los sucesivos períodos impositivos en los que, cumpliéndose tales condiciones, el mismo resulte también de aplicación al contribuyente previsto en el apartado 1 anterior. Reglamentariamente se establecerán los términos y condiciones para la aplicación del presente régimen especial.

Sección 6.ª Instituciones de inversión colectiva

Artículo 94. *Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva.*

1. Los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, imputarán, de conformidad con las normas de esta Ley, las siguientes rentas:

a) Las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.

Cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva se destine, de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial, y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas, en los siguientes casos:

1.º En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión.

2.º En las transmisiones de acciones de instituciones de inversión colectiva con forma societaria, siempre que se cumplan las dos condiciones siguientes:

Que el número de socios de la institución de inversión colectiva cuyas acciones se transmitan sea superior a 500.

Que el contribuyente no haya participado, en algún momento dentro de los 12 meses anteriores a la fecha de la transmisión, en más del 5 por ciento del capital de la institución de inversión colectiva.

El régimen de diferimiento previsto en el segundo párrafo de esta letra a) no resultará de aplicación cuando, por cualquier medio, se ponga a disposición del contribuyente el importe derivado del reembolso o transmisión de las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva. Tampoco resultará de aplicación el citado régimen de diferimiento cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto participaciones representativas del patrimonio de instituciones de inversión colectiva a que se refiere este artículo que tengan la consideración de fondos de inversión cotizados o acciones de las sociedades del mismo tipo conforme a lo previsto en el artículo 79 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio.

b) Los resultados distribuidos por las instituciones de inversión colectiva.

c) En los supuestos de reducción de capital de sociedades de inversión de capital variable que tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, que se calificará como rendimiento del capital mobiliario de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta Ley, con el límite de la mayor de las siguientes cuantías:

El aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social.

Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera

que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas, de acuerdo con las reglas del primer párrafo del artículo 33.3. a) de esta Ley, hasta su anulación. A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión en el primer párrafo de la letra e) del apartado 1 del artículo 25 de esta Ley.

d) En los supuestos de distribución de la prima de emisión de acciones de sociedades de inversión de capital variable, la totalidad del importe obtenido, sin que resulte de aplicación la minoración del valor de adquisición de las acciones previsto en el artículo 25.1.e) de esta Ley.

2. a) El régimen previsto en el apartado 1 de este artículo será de aplicación a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva, reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distintas de las previstas en el artículo 95 de esta Ley, constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España.

Para la aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1.a) se exigirán los siguientes requisitos:

1.º La adquisición, suscripción, transmisión y reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva se realizará a través de entidades comercializadoras inscritas en la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

2.º En el caso de que la institución de inversión colectiva se estructure en compartimentos o subfondos, el número de socios y el porcentaje máximo de participación previstos en el apartado 1.a). 2.º anterior se entenderá referido a cada compartimento o subfondo comercializado.

3.º Que el reembolso o transmisión o, en su caso, la suscripción o adquisición, no tenga por objeto participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva análogas a los fondos de inversión cotizados o sociedades del mismo tipo previstos en el artículo 79 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, cualquiera que sea el mercado regulado o el sistema multilateral de negociación en el que coticen y la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia.

b) Lo dispuesto en las letras c) y d) del apartado 1 se aplicará a organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable que estén registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversores, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones; en todo caso resultará de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

3. La determinación del número de socios y del porcentaje máximo de participación en el capital de las instituciones de inversión colectiva se realizará de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca. A estos efectos, la información relativa al número de socios, a su identidad y a su porcentaje de participación no tendrá la consideración de hecho relevante.

Artículo 95. *Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales.*

1. Los contribuyentes que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales, imputarán en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta ley, la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición.

La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición.

2. Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia a que se refiere el apartado 1 es el 15 por ciento del valor de adquisición de la acción o participación.

4. La renta derivada de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones se determinará conforme a lo previsto en la letra c) del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley, debiendo tomarse a estos efectos como valor de adquisición el que resulte de la aplicación de lo previsto en los apartados anteriores.

Sección 7.ª Ganancias patrimoniales por cambio de residencia

Artículo 95 bis. *Ganancias patrimoniales por cambio de residencia.*

1. Cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, y concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.

b) Cuando no se cumpla lo previsto en la letra a) anterior, que en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por ciento, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda de 1.000.000 de euros.

En este caso únicamente se aplicará lo dispuesto en este artículo a las ganancias patrimoniales correspondientes a las acciones o participaciones a que se refiere esta letra b).

2. Las ganancias patrimoniales formarán parte de la renta del ahorro conforme a la letra b) del artículo 46 de esta Ley y se imputarán al último período impositivo que deba declararse por este Impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

3. Para el cómputo de la ganancia patrimonial se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, determinado de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán por su cotización.

b) Los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán, salvo prueba de un valor de mercado distinto, por el mayor de los dos siguientes:

El patrimonio neto que corresponda a los valores resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

c) Las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, se valorarán por el valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se

tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la citada fecha de devengo, salvo prueba de un valor de mercado distinto.

4. En las condiciones que se establezcan reglamentariamente, cuando el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, o por cualquier otro motivo siempre que en este caso el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, previa solicitud del contribuyente, se aplazará por la Administración tributaria el pago de la deuda tributaria que corresponda a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo.

En dicho aplazamiento resultará de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, y específicamente en lo relativo al devengo de intereses y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

A efectos de constitución de las garantías señaladas en el párrafo anterior, estas podrán constituirse, total o parcialmente, en tanto resulten suficientes jurídica y económicamente, sobre los valores a que se refiere este artículo.

El aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo señalado en el párrafo siguiente.

En caso de que el obligado tributario adquiera de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto en cualquier momento dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 1 anterior, la deuda tributaria objeto de aplazamiento quedará extinguida, así como los intereses que se hubiesen devengado. Tratándose de desplazamientos por motivos laborales, el contribuyente podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación del citado plazo de cinco ejercicios cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal más prolongado, sin que en ningún caso la ampliación pueda exceder de cinco ejercicios adicionales.

La citada extinción se producirá en el momento de la presentación de la declaración referida al primer ejercicio en el que deba tributar por este impuesto.

En ese supuesto no procederá el reembolso de coste de las garantías que se hubiesen podido constituir.

5. Si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 1 anterior, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo concerniente al abono de los intereses de demora, que se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. La solicitud de rectificación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer período impositivo que deba declararse por este impuesto.

6. Cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el contribuyente podrá optar por aplicar a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo las siguientes especialidades:

a) La ganancia patrimonial únicamente deberá ser objeto de autoliquidación cuando en el plazo de los diez ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que se transmitan inter vivos las acciones o participaciones.

2.º Que el contribuyente pierda la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

3.º Que se incumpla la obligación de comunicación a que se refiere la letra c) de este apartado.

La ganancia patrimonial se imputará al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las circunstancias referidas en esta letra a), y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

b) En el supuesto a que se refiere el número 1.º de la letra a) anterior, la cuantía de la ganancia patrimonial se minorará en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 anterior y su valor de transmisión.

A estos efectos el valor de transmisión se incrementará en el importe de los beneficios distribuidos o de cualesquiera otras percepciones que hubieran determinado una minoración del patrimonio neto de la entidad con posterioridad a la pérdida de la condición de contribuyente, salvo que tales percepciones hubieran tributado por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

c) El contribuyente deberá comunicar a la Administración tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan, la opción por la aplicación de las especialidades previstas en este apartado, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto, el Estado al que traslade su residencia, con indicación del domicilio así como las posteriores variaciones, y el mantenimiento de la titularidad de las acciones o participaciones.

d) En caso de que el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haberse producido alguna de las circunstancias previstas en la letra a) de este apartado, las previsiones de este artículo quedarán sin efecto.

7. Lo dispuesto en este artículo será igualmente de aplicación cuando el cambio de residencia se produzca a un país o territorio considerado como paraíso fiscal y el contribuyente no pierda su condición conforme al apartado 2 del artículo 8 de esta Ley.

En estos supuestos se aplicarán las siguientes especialidades:

a) Las ganancias patrimoniales se imputarán al último período impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español, y para su cómputo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 en la fecha de devengo de dicho período impositivo.

b) En caso de que se transmitan las acciones o participaciones en un período impositivo en que el contribuyente mantenga tal condición, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en este artículo.

8. Tratándose de contribuyentes que hubieran optado por el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, el plazo de diez períodos impositivos a que se refiere el apartado 1 de este artículo comenzará a computarse desde el primer período impositivo en el que no resulte de aplicación el citado régimen especial.

TÍTULO XI

Gestión del impuesto

CAPÍTULO I

Declaraciones

Artículo 96. *Obligación de declarar.*

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

a) Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales.

b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo que se establezca reglamentariamente, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

c) Rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de esta Ley, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros.

No obstante lo anterior, estarán en cualquier caso obligadas a declarar todas aquellas personas físicas que en cualquier momento del período impositivo hubieran estado de alta, como trabajadores por cuenta propia, en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.

3. El límite a que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior será de 15.876 euros para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los siguientes supuestos:

a) Cuando procedan de más de un pagador. No obstante, el límite será de 22.000 euros anuales en los siguientes supuestos:

1.º Si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supera en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

2.º Cuando se trate de contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de esta Ley y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial que reglamentariamente se establezca.

b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7 de esta ley.

c) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.

d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

4. Estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que reduzcan la base imponible, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

5. Los modelos de declaración se aprobarán por la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, que establecerá la forma y plazos de su presentación.

A estos efectos, podrá establecerse la obligación de presentación por medios electrónicos siempre que la Administración tributaria asegure la atención personalizada a los contribuyentes que precisen de asistencia para el cumplimiento de la obligación.

6. La persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

La declaración se efectuará en la forma y plazos que establezca la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones y acompañar los documentos y justificantes que se establezcan.

7. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

8. Cuando los contribuyentes no tuvieran obligación de declarar, las Administraciones públicas no podrán exigir la aportación de declaraciones por este Impuesto al objeto de obtener subvenciones o cualesquiera prestaciones públicas, o en modo alguno condicionar éstas a la presentación de dichas declaraciones.

9. La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar lo previsto en los apartados anteriores.

Artículo 97. *Autoliquidación.*

1. Los contribuyentes, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda.

2. El ingreso del importe resultante de la autoliquidación sólo se podrá fraccionar en la forma que se determine en el reglamento de desarrollo de esta Ley.

3. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

4. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. En el supuesto previsto en el artículo 14.4 de esta ley, los sucesores del causante podrán solicitar a la Administración tributaria el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a las rentas a que se refiere dicho precepto, calculada aplicando el tipo regulado en el artículo 80.2 de esta ley.

La solicitud se formulará dentro del plazo reglamentario de declaración relativo al período impositivo del fallecimiento y se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en caso de que aquél no se hubiese producido con el límite máximo de cuatro años en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

6. El contribuyente casado y no separado legalmente que esté obligado a presentar declaración por este Impuesto y cuya autoliquidación resulte a ingresar podrá, al tiempo de presentar su declaración, solicitar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria, sin intereses de demora, en una cuantía igual o inferior a la devolución a la que tenga derecho su cónyuge por este mismo Impuesto.

La solicitud de suspensión del ingreso de la deuda tributaria que cumpla todos los requisitos enumerados en este apartado determinará la suspensión cautelar del ingreso hasta tanto se reconozca por la Administración tributaria el derecho a la devolución a favor del otro cónyuge. El resto de la deuda tributaria podrá fraccionarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo.

Los requisitos para obtener la suspensión cautelar serán los siguientes:

a) El cónyuge cuya autoliquidación resulte a devolver deberá renunciar al cobro de la devolución hasta el importe de la deuda cuya suspensión haya sido solicitada. Asimismo, deberá aceptar que la cantidad a la que renuncia se aplique al pago de dicha deuda.

b) La deuda cuya suspensión se solicita y la devolución pretendida deberán corresponder al mismo período impositivo.

c) Ambas autoliquidaciones deberán presentarse de forma simultánea dentro del plazo que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

d) Los cónyuges no podrán estar acogidos al sistema de cuenta corriente tributaria regulado en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio.

e) Los cónyuges deberán estar al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias en los términos previstos en la Orden de 28 de abril de 1986, sobre justificación del cumplimiento de obligaciones tributarias.

La Administración notificará a ambos cónyuges, dentro del plazo previsto en el apartado 1 del artículo 103 de esta Ley, el acuerdo que se adopte con expresión, en su caso, de la deuda extinguida y de las devoluciones o ingresos adicionales que procedan.

Cuando no proceda la suspensión por no reunirse los requisitos anteriormente señalados, la Administración practicará liquidación provisional al contribuyente que solicitó la suspensión por importe de la deuda objeto de la solicitud junto con el interés de demora calculado desde el día siguiente a la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar la autoliquidación hasta la fecha de la liquidación.

Los efectos del reconocimiento del derecho a la devolución respecto a la deuda cuya suspensión se hubiera solicitado son los siguientes:

a) Si la devolución reconocida fuese igual a la deuda, ésta quedará extinguida, al igual que el derecho a la devolución.

b) Si la devolución reconocida fuese superior a la deuda, ésta se declarará extinguida y la Administración procederá a devolver la diferencia entre ambos importes de acuerdo con lo previsto en el artículo 103 de esta Ley.

c) Si la devolución reconocida fuese inferior a la deuda, ésta se declarará extinguida en la parte concurrente, practicando la Administración tributaria liquidación provisional al contribuyente que solicitó la suspensión por importe de la diferencia, exigiéndole igualmente el interés de demora calculado desde el día siguiente a la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar la autoliquidación hasta la fecha de la liquidación.

Se considerará que no existe transmisión lucrativa a efectos fiscales entre los cónyuges por la renuncia a la devolución de uno de ellos para su aplicación al pago de la deuda del otro.

Reglamentariamente podrá regularse el procedimiento a que se refiere este apartado

Artículo 98. *Borrador de declaración.*

1. La Administración tributaria podrá poner a disposición de los contribuyentes, a efectos meramente informativos, un borrador de declaración, sin perjuicio del cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 97 de esta Ley, siempre que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

a. Rendimientos del trabajo.

b. Rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención o ingreso a cuenta, así como los derivados de letras del Tesoro.

c. Ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta, así como las subvenciones para la adquisición de vivienda habitual.

d. Imputación de rentas inmobiliarias y aquellas otras fuentes de renta que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, de acuerdo con la información de la que pueda disponer en lo sucesivo la Administración tributaria, con los límites y condiciones señalados por el mismo.

2. Cuando la Administración tributaria carezca de la información necesaria para la elaboración del borrador de declaración, pondrá a disposición del contribuyente los datos que puedan facilitarle la confección de la declaración del Impuesto.

No podrán suscribir ni confirmar el borrador de declaración los contribuyentes que se encuentren en alguna de las situaciones siguientes:

a) Los contribuyentes que hubieran obtenido rentas exentas con progresividad en virtud de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

b) Los contribuyentes que compensen partidas negativas de ejercicios anteriores.

c) Los contribuyentes que pretendan regularizar situaciones tributarias procedentes de declaraciones anteriormente presentadas.

d) Los contribuyentes que tengan derecho a la deducción por doble imposición internacional y ejerciten tal derecho.

3. La Administración tributaria remitirá el borrador de declaración, de acuerdo con el procedimiento que se establezca por el Ministro de Economía y Hacienda.

La falta de recepción del mismo no exonerará al contribuyente del cumplimiento de su obligación de presentar declaración.

4. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración refleja su situación tributaria a efectos de este impuesto, podrá suscribirlo o confirmarlo, en las condiciones que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. En este supuesto, tendrá la consideración de declaración por este Impuesto a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 97 de esta Ley.

La presentación y el ingreso que, en su caso, resulte deberá realizarse, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 97, en el lugar, forma y plazos que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

5. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración no refleja su situación tributaria a efectos de este Impuesto, deberá presentar la correspondiente declaración, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 97 de esta ley. No obstante, en los supuestos que se determinen reglamentariamente, podrá instar la rectificación del borrador.

6. El modelo de solicitud de borrador de declaración será aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda, quien establecerá el plazo y el lugar de presentación, así como los supuestos y condiciones en los que sea posible presentar la solicitud por medios telemáticos o telefónicos.

CAPÍTULO II

Pagos a cuenta

Artículo 99. *Obligación de practicar pagos a cuenta.*

1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en:

a) Retenciones.
b) Ingresos a cuenta.
c) Pagos fraccionados.

2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquélla en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o a un establecimiento permanente radicado en territorio español, la entidad o el establecimiento permanente en el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta.

Las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios deberán practicar retención e ingreso a cuenta en relación con las operaciones que se realicen en España.

Los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, conforme a lo previsto en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de

empleo o, en su caso, sus entidades gestoras, deberán practicar retención e ingreso a cuenta en relación con las operaciones que se realicen en España.

En ningún caso estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta las misiones diplomáticas u oficinas consulares en España de Estados extranjeros.

3. No se someterán a retención los rendimientos derivados de las letras del Tesoro y de la transmisión, canje o amortización de los valores de deuda pública que con anterioridad al 1 de enero de 1999 no estuvieran sujetas a retención. Reglamentariamente podrán excepcionarse de la retención o del ingreso a cuenta determinadas rentas.

Tampoco estará sujeto a retención o ingreso a cuenta el rendimiento derivado de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, o de la reducción de capital. Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en estos supuestos.

4. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

5. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.

6. Cuando exista obligación de ingresar a cuenta, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta ley, y el ingreso a cuenta, salvo que le hubiera sido repercutido.

7. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos hayan estado sujetos a retención o ingreso a cuenta en el porcentaje que se fije al efecto.

El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

8. 1.º Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de pagos a cuenta de este Impuesto las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, practicadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

2.º Los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por este Impuesto, pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia, dejando constancia de la fecha de entrada en dicho territorio, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes por este Impuesto.

De acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, la Administración tributaria expedirá un documento acreditativo a los trabajadores por cuenta ajena que lo soliciten, que comunicarán al pagador de sus rendimientos del trabajo, residentes o con establecimiento permanente en España, y en el que conste la fecha a partir de la cual las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán por este Impuesto, teniendo en cuenta para el cálculo del tipo de retención lo señalado en el apartado 1.º anterior.

9. Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Tesoro, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

10. Los contribuyentes deberán comunicar, al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

11. Tendrán la consideración de pagos a cuenta de este Impuesto las retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

Artículo 100. *Normas sobre pagos a cuenta, transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios.*

1. En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta por este Impuesto, en los casos y en la forma que reglamentariamente se establezca, las entidades gestoras, administradoras, depositarias, comercializadoras o cualquier otra encargada de las operaciones mencionadas, así como el representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.7 y la disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, que actúe en nombre de la gestora que opere en régimen de libre prestación de servicios.

Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de efectuar pagos a cuenta a cargo del transmitente de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, con el límite del 20 por ciento de la renta obtenida en las citadas transmisiones.

En las transmisiones de derechos de suscripción, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta por este Impuesto, la entidad depositaria y, en su defecto, el intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la transmisión.

2. A los efectos de la obligación de retener sobre los rendimientos implícitos del capital mobiliario, a cuenta de este Impuesto, esta retención se efectuará por las siguientes personas o entidades:

a) En los rendimientos obtenidos en la transmisión o reembolso de los activos financieros sobre los que reglamentariamente se hubiera establecido la obligación de retener, el retenedor será la entidad emisora o las instituciones financieras encargadas de la operación.

b) En los rendimientos obtenidos en transmisiones relativas a operaciones que no se documenten en títulos, así como en las transmisiones encargadas a una institución financiera, el retenedor será el banco, caja o entidad que actúe por cuenta del transmitente.

c) En los casos no recogidos en los párrafos anteriores, será obligatoria la intervención de fedatario público que practicará la correspondiente retención.

3. Para proceder a la enajenación u obtención del reembolso de los títulos o activos con rendimientos implícitos que deban ser objeto de retención, habrá de acreditarse la previa adquisición de los mismos con intervención de los fedatarios o instituciones financieras mencionadas en el apartado anterior, así como el precio al que se realizó la operación.

El emisor o las instituciones financieras encargadas de la operación que, de acuerdo con el párrafo anterior, no deban efectuar el reembolso al tenedor del título o activo, deberán constituir por dicha cantidad depósito a disposición de la autoridad judicial.

4. Los fedatarios públicos que intervengan o medien en la emisión, suscripción, transmisión, canje, conversión, cancelación y reembolso de efectos públicos, valores o cualesquiera otros títulos y activos financieros, así como en operaciones relativas a derechos reales sobre los mismos, vendrán obligados a comunicar tales operaciones a la Administración tributaria presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de los efectos públicos, valores, títulos y activos, así como del precio y fecha de la operación, en los plazos y de acuerdo con el modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

La misma obligación recaerá sobre las entidades y establecimientos financieros de crédito, las sociedades y agencias de valores, los demás intermediarios financieros y cualquier persona física o jurídica que se dedique con habitualidad a la intermediación y colocación de efectos públicos, valores o cualesquiera otros títulos de activos financieros, índices, futuros y opciones sobre ellos; incluso los documentos mediante anotaciones en cuenta, respecto de las operaciones que impliquen, directa o indirectamente, la captación o colocación de recursos a través de cualquier clase de valores o efectos.

Asimismo, estarán sujetas a esta obligación de información las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva y las entidades comercializadoras respecto de las acciones y participaciones en dichas instituciones incluidas en sus registros de accionistas o partícipes.

Las obligaciones de información que establece este apartado se entenderán cumplidas respecto a las operaciones sometidas a retención que en él se mencionan, con la presentación de la relación de perceptores, ajustada al modelo oficial del resumen anual de retenciones correspondiente.

5. Deberá comunicarse a la Administración tributaria la emisión de certificados, resguardos o documentos representativos de la adquisición de metales u objetos preciosos, timbres de valor filatélico o piezas de valor numismático, por las personas físicas o jurídicas que se dediquen con habitualidad a la promoción de la inversión en dichos valores.

Lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores resultará aplicable en relación con la obligación de retener o de ingresar a cuenta que se establezca reglamentariamente respecto a las transmisiones de activos financieros de rendimiento explícito.

Artículo 101. *Importe de los pagos a cuenta.*

1. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos se determinará con arreglo al procedimiento que reglamentariamente se establezca.

Para determinar el porcentaje de retención o ingreso a cuenta se podrán tener en consideración las circunstancias personales y familiares y, en su caso, las rentas del cónyuge y las reducciones y deducciones, así como las retribuciones variables previsibles, en los términos que reglamentariamente se establezcan, y se aplicará la siguiente escala:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	240.000,00	45,00
300.000,00	125.901,50	En adelante	47,00

A estos efectos, se presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

Tratándose de atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 15 por ciento, salvo que resulte de aplicación los porcentajes previstos en los apartados 2 y 3 de este artículo.

Los porcentajes de retención e ingreso a cuenta previstos en este apartado se reducirán en un 60 por ciento cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

2. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 por ciento.

No obstante, en los términos que reglamentariamente se establezcan, cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19 por ciento.

Los porcentajes de retención e ingreso a cuenta previstos en este apartado se reducirán en un 60 por ciento cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

3. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, será del 15 por ciento.

No obstante lo anterior, el porcentaje de retención sobre los rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas a que se refiere el párrafo anterior será del 7 por ciento cuando el volumen de tales rendimientos íntegros correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio. Para la aplicación de este tipo de retención, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dichas circunstancias, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

Estos porcentajes se reducirán en un 60 por ciento cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta ley.

4. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario será del 19 por ciento. Dicho porcentaje será el 15 por ciento para los rendimientos del capital mobiliario procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor.

Este porcentaje se reducirá en un 60 por ciento cuando se trate de rendimientos que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley procedentes de las sociedades a que se refiere la letra h) del número 3.º del citado artículo.

5. Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades económicas serán:

a) El 15 por ciento, en el caso de los rendimientos de actividades profesionales establecidos en vía reglamentaria.

No obstante, se aplicará el porcentaje del 7 por ciento sobre los rendimientos de actividades profesionales que se establezcan reglamentariamente.

Estos porcentajes se reducirán en un 60 por ciento cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

b) El 2 por ciento en el caso de rendimientos procedentes de actividades agrícolas o ganaderas, salvo en el caso de las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, en que se aplicará el 1 por ciento.

c) El 2 por ciento en el caso de rendimientos procedentes de actividades forestales.

d) El 1 por ciento para otras actividades empresariales que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, en los supuestos y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

6. El porcentaje de pagos a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva será del 19 por ciento.

No se aplicará retención cuando no proceda computar la ganancia patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 94.1.a) de esta Ley.

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos que reglamentariamente se establezcan, será del 19 por 100.

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción será el 19 por ciento.

7. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones

aleatorias, estén o no vinculadas a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, será del 19 por ciento.

8. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será del 19 por ciento.

Este porcentaje se reducirá en un 60 por ciento cuando el inmueble esté situado en Ceuta o Melilla en los términos previstos en el artículo 68.4 de esta Ley.

9. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la propiedad industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y del subarrendamiento sobre los bienes anteriores, cualquiera que sea su calificación, será del 19 por ciento.

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, cualquiera que sea su calificación, será del 15 por ciento¸ salvo cuando resulte de aplicación el tipo del 7 por ciento previsto en los apartados 3 y 5 de este artículo. Igualmente, dicho porcentaje será del 7 por ciento cuando se trate de anticipos a cuenta derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor que se vayan a devengar a lo largo de varios años.

10. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el 24 por ciento. El porcentaje de ingreso a cuenta en el supuesto previsto en el artículo 92.8 de esta Ley será del 19 por ciento.

11. Los porcentajes de los pagos fraccionados que deban practicar los contribuyentes que ejerzan actividades económicas serán los siguientes:

a) El 20 por ciento, cuando se trate de actividades que determinen el rendimiento neto por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

b) El 4 por ciento, cuando se trate de actividades que determinen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva. El porcentaje será el 3 por ciento cuando se trate de actividades que tengan sólo una persona asalariada, y el 2 por ciento cuando no se disponga de personal asalariado.

c) El 2 por ciento, cuando se trate de actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el método de determinación del rendimiento neto.

Estos porcentajes se reducirán en un 60 por ciento para las actividades económicas que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

CAPÍTULO III

Liquidaciones provisionales

Artículo 102. *Liquidación provisional.*

La Administración tributaria podrá dictar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 103. *Devolución derivada de la normativa del tributo.*

1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere el párrafo d) del artículo 79 de esta Ley y, en su caso, de las deducciones previstas en el artículo 81 y 81 bis de esta Ley, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este Impuesto realizados, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta

de no Residentes a que se refiere la letra d) del artículo 79 de esta Ley y, en su caso, de las deducciones previstas en el artículo 81 y 81 bis de esta Ley, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

3. Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

4. Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 y 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

CAPÍTULO IV

Obligaciones formales

Artículo 104. *Obligaciones formales de los contribuyentes.*

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.

2. A efectos de esta Ley, los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine por el método de estimación directa estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

No obstante, reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil de acuerdo con el Código de Comercio, y a aquellos contribuyentes que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del método de estimación directa.

3. Asimismo, los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar los libros o registros que reglamentariamente se establezcan.

4. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones específicas de información de carácter patrimonial, simultáneas a la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre el Patrimonio, destinadas al control de las rentas o de la utilización de determinados bienes y derechos de los contribuyentes.

5. Los contribuyentes de este impuesto que sean titulares del patrimonio protegido regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, deberán presentar una declaración en la que se indique la composición del patrimonio, las aportaciones recibidas, las disposiciones del patrimonio protegido realizadas durante el periodo impositivo, incluido el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 105. *Obligaciones formales del retenedor, del obligado a practicar ingresos a cuenta y otras obligaciones formales.*

1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará una declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda.

2. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información para las personas y entidades que desarrollen o se encuentren en las siguientes operaciones o situaciones:

a) Para las entidades prestamistas, en relación con los préstamos hipotecarios concedidos para la adquisición de viviendas.

b) Para las entidades que abonen rendimientos del trabajo o del capital no sometidas a retención.

c) Para las entidades y personas jurídicas que satisfagan premios, aun cuando tengan la consideración de rentas exentas a efectos del impuesto.

d) Para las entidades perceptoras de donativos que den derecho a deducción por este impuesto, en relación con la identidad de los donantes, así como los importes recibidos, cuando éstos hubieran solicitado certificación acreditativa de la donación a efectos de la declaración por este impuesto.

e) Para las entidades a las que se refiere el artículo 68.1 de esta Ley cuyos socios o accionistas hubieran solicitado la certificación prevista en el mismo.

f) Para las entidades que distribuyan prima de emisión o reduzcan capital con devolución de aportaciones, en relación con las distribuciones realizadas no sometidas a retención.

g) Para las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones que se realicen en España.

h) Para las entidades previstas en el penúltimo párrafo del apartado 2 del artículo 99 de esta Ley, en relación con las operaciones que se realicen en España.

TÍTULO XII

Responsabilidad patrimonial y régimen sancionador

Artículo 106. *Responsabilidad patrimonial del contribuyente.*

Las deudas tributarias y, en su caso, las sanciones tributarias, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán la misma consideración que las referidas en el artículo 1365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas, contraídas por uno de los cónyuges, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 6 del artículo 84 de esta ley para el caso de tributación conjunta.

Artículo 107. *Infracciones y sanciones.*

Las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de las especialidades previstas en esta Ley.

TÍTULO XIII

Orden jurisdiccional

Artículo 108. *Orden jurisdiccional.*

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y de derecho que se susciten entre la Administración tributaria y los contribuyentes, retenedores y demás obligados tributarios en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere esta Ley.

Disposición adicional primera. *Derecho de rescate en los contratos de seguro colectivo que instrumentan los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.*

La renta que se ponga de manifiesto como consecuencia del ejercicio del derecho de rescate de los contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, no estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del titular de los recursos económicos que en cada caso corresponda, en los siguientes supuestos:

a) Para la integración total o parcial de los compromisos instrumentados en la póliza en otro contrato de seguro que cumpla los requisitos de la citada disposición adicional primera.

b) Para la integración en otro contrato de seguro colectivo, de los derechos que correspondan al trabajador según el contrato de seguro original en el caso de cese de la relación laboral.

Los supuestos establecidos en los párrafos a) y b) anteriores no alterarán la naturaleza de las primas respecto de su imputación fiscal por parte de la empresa, ni el cómputo de la antigüedad de las primas satisfechas en el contrato de seguro original. No obstante, en el supuesto establecido en el párrafo b) anterior, si las primas no fueron imputadas, la empresa podrá deducir las mismas con ocasión de esta movilización.

Tampoco quedará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la renta que se ponga de manifiesto como consecuencia de la participación en beneficios de los contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones cuando dicha participación en beneficios se destine al aumento de las prestaciones aseguradas en dichos contratos.

Disposición adicional segunda. *Retribuciones en especie.*

No tendrán la consideración de retribuciones en especie los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad al 1 de enero de 1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también con anterioridad a dicha fecha.

Disposición adicional tercera. *Planes individuales de ahorro sistemático.*

Los planes individuales de ahorro sistemático se configuran como contratos celebrados con entidades aseguradoras para constituir con los recursos aportados una renta vitalicia asegurada, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Los recursos aportados se instrumentarán a través de seguros individuales de vida en los que el contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente.

b) La renta vitalicia se constituirá con los derechos económicos procedentes de dichos seguros de vida. En los contratos de renta vitalicia podrán establecerse mecanismos de reversión o periodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

c) El límite máximo anual satisfecho en concepto de primas a este tipo de contratos será de 8.000 euros, y será independiente de los límites de aportaciones de sistemas de previsión social. Asimismo, el importe total de las primas acumuladas en estos contratos no podrá superar la cuantía total de 240.000 euros por contribuyente.

d) En el supuesto de disposición, total o parcial, por el contribuyente antes de la constitución de la renta vitalicia de los derechos económicos acumulados se tributará conforme a lo previsto en esta Ley en proporción a la disposición realizada. A estos efectos, se considerará que la cantidad recuperada, corresponde a las primas satisfechas en primer lugar, incluida su correspondiente rentabilidad.

En el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, el contribuyente deberá integrar en el período impositivo en el que

se produzca la anticipación, la renta que estuvo exenta por aplicación de lo dispuesto en la letra v) del artículo 7 de esta Ley.

e) Los seguros de vida aptos para esta fórmula contractual no serán los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible del Impuesto.

f) En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de ahorro individual sistemático y sus siglas quedan reservadas a los contratos que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

g) La primera prima satisfecha deberá tener una antigüedad superior a cinco años en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

h) La renta vitalicia que se perciba tributará de conformidad con lo dispuesto en el número 2.º del artículo 25.3 a) de esta Ley.

Reglamentariamente podrán desarrollarse las condiciones para la movilización de los derechos económicos.

Disposición adicional cuarta. *Rentas forestales.*

No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

Disposición adicional quinta. *Subvenciones de la política agraria comunitaria y ayudas públicas.*

1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

a) La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:

1.ª Abandono definitivo del cultivo del viñedo.
2.ª Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
3.ª Prima al arranque de plataneras.
4.ª Abandono definitivo de la producción lechera.
5.ª Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.
6.ª Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.
7.ª Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.
8.ª Ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (eco-regímenes).

b) La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria: paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países, así como por el abandono definitivo de la actividad pesquera.

c) La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales, de elementos patrimoniales.

d) La percepción de las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas.

e) La percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. Esta disposición sólo afectará a los animales destinados a la reproducción.

2. Para calcular la renta que no se integrará en la base imponible se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos patrimoniales. Cuando el importe de estas ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos, podrá integrarse en la base

imponible la diferencia negativa. Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas.

3. Las ayudas públicas, distintas de las previstas en el apartado 1 anterior, percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, se integrarán en la base imponible en la parte en que excedan del coste de reparación de los mismos. En ningún caso, los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda, serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.

No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, las ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo por idénticas causas de la vivienda habitual del contribuyente o del local en el que el titular de la actividad económica ejerciera la misma.

4. No se integrarán en la base imponible de este Impuesto las ayudas concedidas en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital. Tampoco se integrarán en el ejercicio 2021 y siguientes las concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas; el Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; y el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia; y el Real Decreto 477/2021, de 29 de junio, por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos ligados al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas términos de energías renovables en el sector residencial, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resilicencia.

Disposición adicional sexta. *Beneficios fiscales especiales aplicables en actividades agrarias.*

Los agricultores jóvenes o asalariados agrarios que determinen el rendimiento neto de su actividad mediante el régimen de estimación objetiva, podrán reducir el correspondiente a su actividad agraria en un 25 por ciento durante los períodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación prioritaria, realizada al amparo de lo previsto en el capítulo IV del título I de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación.

El rendimiento neto a que se refiere el párrafo anterior será el resultante exclusivamente de la aplicación de las normas que regulan el régimen de estimación objetiva.

Esta reducción se tendrá en cuenta a efectos de determinar la cuantía de los pagos fraccionados que deban efectuarse.

Disposición adicional séptima. *Tributación de determinadas rentas obtenidas por contribuyentes que desarrollen la actividad de transporte por autotaxi.*

1. Los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxis, clasificada en el epígrafe 721.2 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, reducirán, conforme a lo dispuesto en el apartado 2 de esta disposición adicional, las ganancias patrimoniales que se les produzcan como consecuencia de la transmisión de

activos fijos intangibles, cuando esta transmisión esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector.

Asimismo, lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable cuando, por causas distintas a las señaladas en el mismo, se transmitan los activos intangibles a familiares hasta el segundo grado.

2. Las ganancias patrimoniales a que se refiere el apartado 1 anterior se reducirán de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Se distinguirá la parte de la ganancia que se haya generado con anterioridad a 1 de enero de 2015, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

2.ª La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2015 se reducirá aplicando los porcentajes que figuran en la siguiente tabla, teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde la fecha de adquisición hasta 31 de diciembre de 2014:

Tiempo transcurrido desde la adquisición del activo fijo intangible hasta 31-12-2014	Porcentaje aplicable
Más de doce años	100 por ciento.
Más de once años	87 por ciento.
Más de diez años	74 por ciento.
Más de nueve años	61 por ciento.
Más de ocho años	54 por ciento.
Más de siete años	47 por ciento.
Más de seis años	40 por ciento.
Más de cinco años	33 por ciento.
Más de cuatro años	26 por ciento.
Más de tres años	19 por ciento.
Más de dos años	12 por ciento.
Más de un año	8 por ciento.
Hasta un año	4 por ciento.

Disposición adicional octava. *Transmisiones de valores o participaciones no admitidas a negociación con posterioridad a una reducción de capital.*

Cuando con anterioridad a la transmisión de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, se hubiera producido una reducción del capital instrumentada mediante una disminución del valor nominal que no afecte por igual a todos los valores o participaciones en circulación del contribuyente, se aplicarán las reglas previstas en la sección 4.ª del Capítulo II del Título III de esta Ley, con las siguientes especialidades:

1.º Se considerará como valor de transmisión el que correspondería en función del valor nominal que resulte de la aplicación de lo previsto en el artículo 33.3. a) de esta Ley.

2.º En el caso de que el contribuyente no hubiera transmitido la totalidad de sus valores o participaciones, la diferencia positiva entre el valor de transmisión correspondiente al valor nominal de los valores o participaciones efectivamente transmitidos y el valor de transmisión, a que se refiere el párrafo anterior, se minorará del valor de adquisición de los restantes valores o participaciones homogéneos, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como ganancia patrimonial.

Disposición adicional novena. *Mutualidades de trabajadores por cuenta ajena.*

Podrán reducir la base imponible general, en los términos previstos en los artículos 51 y 52 de esta Ley, las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con las mutualidades de previsión social que tengan establecidas los correspondientes Colegios Profesionales, por los mutualistas colegiados que sean trabajadores por cuenta ajena, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, siempre y cuando exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando

concurran las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Disposición adicional décima. *Sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.*

Cuando se realicen aportaciones a planes de pensiones a favor de personas con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por 100, psíquica igual o superior al 33 por 100, así como de personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado, a los mismos les resultará aplicable el régimen financiero de los planes de pensiones, regulado en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones con las siguientes especialidades:

1. Podrán efectuar aportaciones al plan de pensiones tanto la persona con discapacidad partícipe como las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge o aquellos que les tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

En estos últimos supuestos, las personas con discapacidad habrán de ser designadas beneficiarias de manera única e irrevocable para cualquier contingencia.

No obstante, la contingencia de muerte de la persona con discapacidad podrá generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de quienes hayan realizado aportaciones al plan de pensiones de la persona con discapacidad en proporción a la aportación de éstos.

2. Como límite máximo de las aportaciones, a efectos de lo previsto en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, se aplicarán las siguientes cuantías:

a) Las aportaciones anuales máximas realizadas por las personas con discapacidad partícipes no podrán rebasar la cantidad de 24.250 euros.

b) Las aportaciones anuales máximas realizadas por cada partícipe a favor de personas con discapacidad ligadas por relación de parentesco no podrán rebasar la cantidad de 10.000 euros. Ello sin perjuicio de las aportaciones que pueda realizar a su propio plan de pensiones, de acuerdo con el límite previsto en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

c) Las aportaciones anuales máximas a planes de pensiones realizadas a favor de una persona con discapacidad, incluyendo sus propias aportaciones, no podrán rebasar la cantidad de 24.250 euros.

La inobservancia de estos límites de aportación será objeto de la sanción prevista en el artículo 36.4 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor de la persona con discapacidad, se entenderá que el límite de 24.250 euros se cubre, primero, con las aportaciones de la propia persona con discapacidad, y cuando éstas no superen dicho límite con las restantes aportaciones en proporción a su cuantía.

La aceptación de aportaciones a un plan de pensiones, a nombre de un mismo beneficiario con discapacidad, por encima del límite de 24.250 euros anuales, tendrá la consideración de infracción muy grave, en los términos previstos en el artículo 35.3.n) del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3. A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.

4. Reglamentariamente podrán establecerse especificaciones en relación con las contingencias por las que pueden satisfacerse las prestaciones, a las que se refiere el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

5. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados en el plan de pensiones por parte de las personas con discapacidad, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

6. El régimen regulado en esta disposición adicional será de aplicación a las aportaciones y prestaciones realizadas o percibidas de mutualidades de previsión social, de

planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia a favor de personas con discapacidad que cumplan los requisitos previstos en los anteriores apartados y los que se establezcan reglamentariamente. Los límites establecidos serán conjuntos para todos los sistemas de previsión social previstos en esta disposición.

Disposición adicional undécima. *Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.*

Uno. Los deportistas profesionales y de alto nivel podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales, con las siguientes especialidades:

1. Ámbito subjetivo. Se considerarán deportistas profesionales los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Se considerarán deportistas de alto nivel los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.

La condición de mutualista y asegurado recaerá, en todo caso, en el deportista profesional o de alto nivel.

2. Aportaciones. No podrán rebasar las aportaciones anuales la cantidad máxima que se establezca para los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, incluyendo las que hubiesen sido imputadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo cuando se efectúen estas últimas de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

No se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

3. Contingencias. Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura son las previstas para los planes de pensiones en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

4. Disposición de derechos consolidados. Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y, adicionalmente, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral de los deportistas profesionales o desde que se pierda la condición de deportistas de alto nivel.

5. Régimen fiscal:

a) Las aportaciones, directas o imputadas, que cumplan los requisitos anteriores podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio y hasta un importe máximo de 24.250 euros.

b) Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite establecido en la letra a) podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones que excedan del límite máximo previsto en el número 2 de este apartado uno.

c) La disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos a los mencionados en el apartado 4 anterior determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las autoliquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

d) Las prestaciones percibidas, así como la percepción de los derechos consolidados en los supuestos previstos en el apartado 4 anterior, tributarán en su integridad como rendimientos del trabajo.

e) A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.

Dos. Con independencia del régimen previsto en el apartado anterior, los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como tales o hayan perdido esta condición, podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Tales aportaciones podrán ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos, para los planes de pensiones, por el artículo 8.8 del texto refundido de la ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Como límite máximo conjunto de reducción de estas aportaciones se aplicará el que establece el artículo 51.6 de esta ley.

A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.

Disposición adicional duodécima. *Porcentaje de compensación entre rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales que se integran en la base imponible del ahorro en 2015, 2016 y 2017.*

El porcentaje de compensación entre los saldos a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 49 de esta Ley en los períodos impositivos 2015, 2016 y 2017 será del 10, 15 y 20 por ciento, respectivamente.

Disposición adicional decimotercera. *Obligaciones de información.*

1. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, a las sociedades de inversión, a las entidades comercializadoras en territorio español de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en España o en el extranjero, y al representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.7 y la disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, que actúe en nombre de la gestora que opere en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones sobre acciones o participaciones de dichas instituciones, incluida la información de que dispongan relativa al resultado de las operaciones de compra y venta de aquéllas.

2. Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades deberán suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios considerados como paraísos fiscales.

3. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información en los siguientes supuestos:

a) A las entidades aseguradoras, respecto de los planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que comercialicen, a que se refiere el artículo 51 de esta ley.

b) A las entidades financieras, respecto de los planes individuales de ahorro sistemático que comercialicen a que se refiere la disposición adicional tercera de esta Ley, o de las rentas vitalicias aseguradas previstas en el artículo 38.3 de esta Ley.

c) A la Seguridad Social y las mutualidades, respecto de las cotizaciones y cuotas devengadas en relación con sus afiliados o mutualistas.

d) Al Registro Civil, respecto de los datos de nacimientos, adopciones y fallecimientos.

e) Las entidades que comercialicen los contratos regulados en la disposición adicional vigésima sexta de esta Ley.

f) A las Comunidades Autónomas y al Instituto de Mayores y Servicios Sociales, respecto de las personas que cumplan la condición de familia numerosa y de los datos de grado de discapacidad de las personas con discapacidad.

g) A las Comunidades Autónomas respecto de los certificados de eficiencia energética registrados y las resoluciones definitivas de ayuda que hayan sido concedidas por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas, junto con la relación de números de referencia catastrales a los que se refieran.

4. Los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, vendrán obligadas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, a suministrar a la Administración tributaria la identificación de la totalidad de las cuentas abiertas en dichas entidades o puestas por ellas a disposición de terceros, con independencia de la modalidad o denominación que adopten, incluso cuando no se hubiese procedido a la práctica de retenciones o ingresos a cuenta. Este suministro comprenderá la identificación de los titulares, autorizados o cualquier beneficiario de dichas cuentas.

5. Las personas que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 3 y 4 de la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, intervengan en la formalización de las aportaciones a los patrimonios protegidos, deberán presentar una declaración sobre las citadas aportaciones en los términos que reglamentariamente se establezcan. La declaración se efectuará en el lugar, forma y plazo que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

6. Las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, ya se preste dicho servicio con carácter principal o en conexión con otra actividad, vendrán obligadas a suministrar a la Administración Tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan, información sobre la totalidad de las monedas virtuales que mantengan custodiadas. Este suministro comprenderá información sobre saldos en cada moneda virtual diferente y, en su caso, en dinero de curso legal, así como la identificación de los titulares, autorizados o beneficiarios de dichos saldos.

7. Las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y dinero de curso legal o entre diferentes monedas virtuales, o intermedien de cualquier forma en la realización de dichas operaciones, o proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, vendrán obligados, en los términos que reglamentariamente se establezcan, a comunicar a la Administración Tributaria las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia, relativas a monedas virtuales, así como los cobros y pagos realizados en dichas monedas, en las que intervengan o medien, presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de monedas virtuales, así como precio y fecha de la operación.

La misma obligación anterior tendrán las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales, respecto de las que entreguen a cambio de aportación de otras monedas virtuales o de dinero de curso legal.

Disposición adicional decimocuarta. *Captación de datos.*

El Ministro de Economía y Hacienda, previo informe de la Agencia Española de Protección de Datos en lo que resulte procedente, propondrá al Gobierno las medidas precisas para asegurar la captación de datos obrantes en cualquier clase de registro público

o registro de las Administraciones públicas, que sean precisos para la gestión y el control del Impuesto.

Disposición adicional decimoquinta. *Disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia.*

No tendrán la consideración de renta las cantidades percibidas como consecuencia de las disposiciones que se hagan de la vivienda habitual por parte de las personas mayores de 65 años, así como de las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o de gran dependencia a que se refiere el artículo 24 de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, siempre que se lleven a cabo de conformidad con la regulación financiera relativa a los actos de disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia.

Disposición adicional decimosexta. *Límite financiero de aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social.*

El importe anual máximo conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social previstos en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51, de la disposición adicional novena y del apartado dos de la disposición adicional undécima de esta ley será de 1.500 euros anuales.

Este límite se incrementará en los siguientes supuestos, en las cuantías que se indican:

1.º En 8.500 euros anuales, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales, o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior a las cantidades que resulten del siguiente cuadro en función del importe anual de la contribución empresarial:

Importe anual de la contribución	Aportación máxima del trabajador
Igual o inferior a 500 euros.	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 2,5.
Entre 500,01 y 1.500 euros.	1.250 euros, más el resultado de multiplicar por 0,25 la diferencia entre la contribución empresarial y 500 euros.
Más de 1.500 euros.	El resultado de multiplicar la contribución empresarial por 1.

No obstante, en todo caso se aplicará el multiplicador 1 cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000 euros procedentes de la empresa que realiza la contribución, a cuyo efecto la empresa deberá comunicar a la entidad gestora o aseguradora del instrumento de previsión social que no concurre esta circunstancia.

A estos efectos, las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

2.º En 4.250 euros anuales, siempre que tal incremento provenga de aportaciones a los planes de pensiones sectoriales previstos en la letra a) del apartado 1 del artículo 67 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, realizadas por trabajadores por cuenta propia o autónomos que se adhieran a dichos planes por razón de su actividad; aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o autónomos previstos en la letra c) del apartado 1 del artículo 67 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones; o de aportaciones propias que el empresario individual o el profesional realice a planes de pensiones de empleo, de los que sea promotor y, además, partícipe o a Mutualidades de Previsión Social de las que sea mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado.

En todo caso, la cuantía máxima de reducción por aplicación de los incrementos previstos en los números 1.º y 2.º anteriores será de 8.500 euros anuales.

Además, 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

Disposición adicional decimoséptima. *Remisiones normativas.*

Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes de esta Ley.

Disposición adicional decimoctava. *Aportaciones a patrimonios protegidos.*

Las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, regulado en la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, tendrán el siguiente tratamiento fiscal para la persona con discapacidad:

a) Cuando los aportantes sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo hasta el importe de 10.000 euros anuales por cada aportante y 24.250 euros anuales en conjunto.

Asimismo, y con independencia de los límites indicados en el párrafo anterior, cuando los aportantes sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo siempre que hayan sido gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades con el límite de 10.000 euros anuales.

A estos rendimientos les resultará de aplicación la exención prevista en la letra w) del artículo 7 de esta Ley.

Cuando las aportaciones se realicen por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a favor de los patrimonios protegidos de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los empleados del aportante, únicamente tendrán la consideración de rendimiento del trabajo para el titular del patrimonio protegido.

Los rendimientos a que se refiere este párrafo a) no estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta.

b) En el caso de aportaciones no dinerarias, la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido se subrogará en la posición del aportante respecto de la fecha y el valor de adquisición de los bienes y derechos aportados, pero sin que, a efectos de ulteriores transmisiones, le resulte de aplicación lo previsto en la disposición transitoria novena de esta Ley.

A la parte de la aportación no dineraria sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplicará, a efectos de calcular el valor y la fecha de adquisición, lo establecido en el artículo 36 de esta Ley.

c) No estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la parte de las aportaciones que tenga para el perceptor la consideración de rendimientos del trabajo.

Disposición adicional decimonovena. *Exención de las ayudas e indemnizaciones por privación de libertad como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía.*

1. Las personas que hubieran percibido desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2005 las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía, podrán solicitar, en la forma y plazo que se determinen, el abono de una ayuda cuantificada en el 15 por ciento de las cantidades que, por tal concepto, hubieran consignado en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de cada uno de dichos períodos impositivos.

Si las personas a que se refiere el párrafo anterior hubieran fallecido, el derecho a la ayuda corresponderá a sus herederos quienes podrán solicitarla.

Por Orden del Ministro de Economía y Hacienda se determinará el procedimiento, las condiciones para su obtención y el órgano competente para el reconocimiento y abono de esta ayuda.

2. Las ayudas percibidas en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 anterior estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía imputables al período impositivo 2006, estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas en dicho período impositivo.

Disposición adicional vigésima. *Rentas exentas con progresividad.*

Tienen la consideración de rentas exentas con progresividad aquellas rentas que, sin someterse a tributación, deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del período impositivo.

Las rentas exentas con progresividad se añadirán a la base liquidable general o del ahorro, según corresponda a la naturaleza de las rentas, al objeto de calcular el tipo medio de gravamen que corresponda para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica.

El tipo medio de gravamen así calculado se aplicará sobre la base liquidable general o del ahorro, sin incluir las rentas exentas con progresividad.

Disposición adicional vigésima primera. *Pérdidas patrimoniales por créditos vencidos y no cobrados.*

A efectos de la aplicación de la regla especial de imputación temporal prevista en la letra k) del artículo 14.2 de esta Ley, la circunstancia prevista en el número 3.º de la citada letra k) únicamente se tendrá en cuenta cuando el plazo de un año finalice a partir de 1 de enero de 2015.

Disposición adicional vigésima segunda. *Movilización de los derechos económicos entre los distintos sistemas de previsión social.*

Los distintos sistemas de previsión social a que se refieren los artículos 51 y 53 de esta Ley, podrán realizar movilizaciones de derechos económicos entre ellos.

Reglamentariamente se establecerán las condiciones bajo las cuales podrán efectuarse movilizaciones, sin consecuencias tributarias, de los derechos económicos entre estos sistemas de previsión social, atendiendo a la homogeneidad de su tratamiento fiscal y a las características jurídicas, técnicas y financieras de los mismos.

Disposición adicional vigésima tercera. *Consideración de vivienda habitual a los efectos de determinadas exenciones.*

A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de esta Ley se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el párrafo anterior se computará desde esta última fecha.

Disposición adicional vigésima cuarta. *Retenciones sobre rendimientos del trabajo correspondientes a enero de 2015.*

Reglamentariamente podrán determinarse especialidades para determinar las retenciones e ingresos a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen durante el mes de enero de 2015.

Disposición adicional vigésima quinta. *Gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.*

1. Los gastos e inversiones efectuados durante los años 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014 para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información, cuando su utilización sólo pueda realizarse fuera del lugar y horario de trabajo, tendrá el siguiente tratamiento fiscal:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: dichos gastos e inversiones tendrán la consideración de gastos de formación en los términos previstos en el artículo 42.2.b) de esta Ley.

Impuesto sobre Sociedades: dichos gastos e inversiones darán derecho a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 40 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004.

2. Entre los gastos e inversiones a que se refiere esta disposición adicional se incluyen, entre otros, las cantidades utilizadas para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a Internet, así como los derivados de la entrega, actualización o renovación gratuita, o a precios rebajados, o de la concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de los equipos y terminales necesarios para acceder a aquélla, con su software y periféricos asociados.

Disposición adicional vigésima sexta. *Planes de Ahorro a Largo Plazo.*

1. Los Planes de Ahorro a Largo Plazo se configuran como contratos celebrados entre el contribuyente y una entidad aseguradora o de crédito que cumplan los siguientes requisitos:

a) Los recursos aportados al Plan de Ahorro a Largo Plazo deben instrumentarse, bien a través de uno o sucesivos seguros individuales de vida a que se refiere el apartado 2 de esta disposición adicional, denominados Seguros Individuales de Vida a Largo Plazo, o bien a través de depósitos y contratos financieros a que se refiere el apartado 3 de esta disposición adicional integrados en una Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo.

Un contribuyente sólo podrá ser titular de forma simultánea de un Plan de Ahorro a Largo Plazo.

b) La apertura del Plan de Ahorro a Largo Plazo se producirá en el momento en que se satisfaga la primera prima, o se realice la primera aportación a la Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo, según proceda, y su extinción, en el momento en que el contribuyente efectúe cualquier disposición o incumpla el límite de aportaciones previsto en la letra c) de este apartado.

A estos efectos, en el caso de Seguros Individuales de Ahorro a Largo Plazo, no se considera que se efectúan disposiciones cuando llegado su vencimiento, la entidad aseguradora destine, por orden del contribuyente, el importe íntegro de la prestación a un nuevo Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo contratado por el contribuyente con la misma entidad. En estos casos, la aportación de la prestación al nuevo seguro no computará a efectos del límite de 5.000 euros señalado en la letra c) de este apartado, y para el cómputo del plazo previsto en la letra ñ) del artículo 7 de esta Ley se tomará como referencia la primera prima satisfecha al primer seguro por el que se instrumentó las aportaciones al Plan.

c) Las aportaciones al Plan de Ahorro a Largo Plazo no pueden ser superiores a 5.000 euros anuales en ninguno de los ejercicios de vigencia del Plan.

d) La disposición por el contribuyente del capital resultante del Plan únicamente podrá producirse en forma de capital, por el importe total del mismo, no siendo posible que el contribuyente realice disposiciones parciales.

e) La entidad aseguradora o, en su caso, la entidad de crédito, deberá garantizar al contribuyente la percepción al vencimiento del seguro individual de vida o al vencimiento de cada depósito o contrato financiero de, al menos, un capital equivalente al 85 por ciento de la suma de las primas satisfechas o de las aportaciones efectuadas al depósito o al contrato financiero.

No obstante lo anterior, si la citada garantía fuera inferior al 100 por ciento, el producto financiero contratado deberá tener un vencimiento de al menos un año.

2. El Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo (SIALP) se configura como un seguro individual de vida distinto de los previstos en el artículo 51 de esta Ley, que no cubra contingencias distintas de supervivencia o fallecimiento, en el que el propio contribuyente sea el contratante, asegurado y beneficiario salvo en caso de fallecimiento.

En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo y sus siglas (SIALP) quedan reservadas a los contratos celebrados a partir del 1 de enero de 2015 que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

3. La Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo se configura como un contrato de depósito de dinero celebrado por el contribuyente con una entidad de crédito, con cargo a la cual se podrán constituir uno o varios depósitos de dinero, así como contratos financieros de los definidos en el último párrafo del apartado 1 del artículo segundo de la Orden EHA/3537/2005, de 10 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 27.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en cuyas condiciones se prevea que tanto la aportación como la liquidación al vencimiento se efectuará en todo caso exclusivamente en dinero. Dichos depósitos y contratos financieros deberán contratarse por el contribuyente con la misma entidad de crédito en la que se haya abierto la Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo. Los rendimientos se integrarán obligatoriamente en la Cuenta Individual y no se computarán a efectos del límite previsto en la letra c) del apartado 1 anterior.

La Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo deberá estar identificada singularmente y separada de otras formas de imposición. Asimismo, los depósitos y contratos financieros integrados en la Cuenta deberán contener en su identificación la referencia a esta última.

En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de una Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo y sus siglas (CIALP) quedan reservadas a los contratos celebrados a partir del 1 de enero de 2015 que cumplan los requisitos previstos en esta Ley e integrarán depósitos y contratos financieros contratados a partir de dicha fecha.

4. Las entidades contratantes deberán informar, en particular, en los contratos, de forma expresa y destacada, del importe y la fecha a la que se refiere la garantía de la letra e) del apartado 1 de esta disposición adicional, así como de las condiciones financieras en que antes del vencimiento del seguro individual de vida, del depósito o del contrato financiero, se podrá disponer del capital resultante o realizar nuevas aportaciones.

Asimismo, las entidades contratantes deberán advertir en los contratos, de forma expresa y destacada, que los contribuyentes sólo pueden ser titulares de un único Plan de Ahorro a Largo Plazo de forma simultánea, que no pueden aportar más de 5.000 euros al año al mismo, ni disponer parcialmente del capital que vaya constituyéndose, así como de los efectos fiscales derivados de efectuar disposiciones con anterioridad o posterioridad al transcurso de los cinco años desde la primera aportación.

5. Reglamentariamente podrán desarrollarse las condiciones para la movilización íntegra de los derechos económicos de seguros individuales de ahorro a largo plazo y de los fondos constituidos en cuentas individuales de ahorro a largo plazo, sin que ello implique la disposición de los recursos a los efectos previstos en la letra ñ) del artículo 7 de esta Ley.

6. En caso de que con anterioridad a la finalización del plazo previsto en la letra ñ) del artículo 7 de esta Ley se produzca cualquier disposición del capital resultante o se incumpla el límite de aportaciones previsto en la letra c) del apartado 1 de esta disposición, la entidad deberá practicar una retención o pago a cuenta del 19 por ciento sobre los rendimientos del capital mobiliario positivos obtenidos desde la apertura del Plan, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del mismo.

7. Los rendimientos del capital mobiliario negativos que, en su caso, se obtengan durante la vigencia del Plan de Ahorro a Largo Plazo, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del Plan, se imputarán al período impositivo en que se produzca dicha extinción y únicamente en la parte del importe total de dichos rendimientos negativos que exceda de la suma de los rendimientos del mismo Plan a los que hubiera resultado de aplicación la exención.

Disposición adicional vigésima séptima. *Reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo.*

1. En cada uno de los períodos impositivos 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en un 20 por 100 el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de esta Ley, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

A estos efectos, se entenderá que el contribuyente mantiene o crea empleo cuando en cada uno de los citados períodos impositivos la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas no sea inferior a la unidad y a la plantilla media del período impositivo 2008.

El importe de la reducción así calculada no podrá ser superior al 50 por ciento del importe de las retribuciones satisfechas en el ejercicio al conjunto de sus trabajadores.

La reducción se aplicará de forma independiente en cada uno de los períodos impositivos en que se cumplan los requisitos.

2. Para el cálculo de la plantilla media utilizada a que se refiere el apartado 1 anterior se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa y la duración de dicha relación laboral respecto del número total de días del período impositivo.

No obstante, cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2008 e inicie su ejercicio en el período impositivo 2008, la plantilla media correspondiente al mismo se calculará tomando en consideración el tiempo transcurrido desde el inicio de la misma.

Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio con posterioridad a dicha fecha, la plantilla media correspondiente al período impositivo 2008 será cero.

3. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Cuando en cualquiera de los períodos impositivos la duración de la actividad económica hubiese sido inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

4. Cuando el contribuyente no viniese desarrollando ninguna actividad económica con anterioridad a 1 de enero de 2009 e inicie su ejercicio en 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 ó 2014, y la plantilla media correspondiente al período impositivo en el que se inicie la misma sea superior a cero e inferior a la unidad, la reducción establecida en el apartado 1 de esta disposición adicional se aplicará en el período impositivo de inicio de la actividad a condición de que en el período impositivo siguiente la plantilla media no sea inferior a la unidad.

El incumplimiento del requisito a que se refiere el párrafo anterior motivará la no aplicación de la reducción en el período impositivo de inicio de su actividad económica, debiendo presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Disposición adicional vigésima octava. *Porcentajes de reparto de la escala del ahorro.*

La escala del ahorro aplicable para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica será la resultante de aplicar a la escala prevista en el artículo 66.2 de esta Ley el porcentaje de reparto entre el Estado y la Comunidad Autónoma que derive del modelo de financiación existente en la Comunidad Autónoma en la que el contribuyente tenga su residencia habitual.

Disposición adicional vigésima novena. *Deducción por obras de mejora en la vivienda.*

Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 71.007,20 euros anuales, podrán deducirse el 20 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2011 hasta el 31 de diciembre de 2012 por las obras realizadas durante dicho

período en cualquier vivienda de su propiedad o en el edificio en la que ésta se encuentre, siempre que tengan por objeto la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, o favorezcan la accesibilidad al edificio o las viviendas, en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, así como por las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación realizadas durante dicho período que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda del contribuyente.

No darán derecho a practicar esta deducción las obras que se realicen en viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

La base máxima anual de esta deducción será de:

a) cuando la base imponible sea igual o inferior a 53.007,20 euros anuales: 6.750 euros anuales,

b) cuando la base imponible esté comprendida entre 53.007,20 y 71.007,20 euros anuales: 6.750 euros menos el resultado de multiplicar por 0,375 la diferencia entre la base imponible y 53.007,20 euros anuales.

Las cantidades satisfechas en el ejercicio no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes.

A tal efecto, cuando concurran cantidades deducibles en el ejercicio con cantidades deducibles procedentes de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de deducción por exceder de la base máxima de deducción, el límite anteriormente indicado será único para el conjunto de tales cantidades, deduciéndose en primer lugar las cantidades correspondientes a años anteriores.

En ningún caso, la base acumulada de la deducción correspondiente a los períodos impositivos en que ésta sea de aplicación podrá exceder de 20.000 euros por vivienda. Cuando concurran varios propietarios con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, el citado límite de 20.000 euros se distribuirá entre los copropietarios en función de su respectivo porcentaje de propiedad en el inmueble.

En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, las cantidades satisfechas por las que el contribuyente practique la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere el artículo 68.1 de esta ley.

2. El importe de esta deducción se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del artículo 68 de esta ley.

Disposición adicional trigésima. *Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo.*

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30.2 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes de este Impuesto podrán aplicar para las inversiones realizadas hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, la libertad de amortización prevista en la disposición transitoria trigésimo séptima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con el límite del rendimiento neto positivo de la actividad económica a la que se hubieran afectado los elementos patrimoniales previo a la deducción por este concepto y, en su caso, a la minoración que deriva de lo señalado en el artículo 30.2.4ª de esta Ley.

Cuando resulte de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 de la citada disposición transitoria, los límites contenidos en el mismo se aplicarán sobre el rendimiento neto positivo citado en el párrafo anterior.

2. Cuando a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, se transmitan elementos patrimoniales que hubieran gozado de la libertad de amortización prevista en la disposición adicional undécima o en la disposición transitoria trigésimo séptima, ambas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial no se minorará el valor de adquisición en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquélla. El citado exceso tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión.

Disposición adicional trigésima primera. *Escalas y tipos de retención aplicables en 2015.*

1. En el período impositivo 2015 las escalas para la determinación de la cuota íntegra del impuesto serán:

a) La escala general del impuesto a que se refiere el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley será la siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12
20.200,00	2.112,75	13.800,00	15
34.000,00	4.182,75	26.000,00	18,5
60.000,00	8.992,75	En adelante	22,5

b) La escala a que se refiere el artículo 65 de esta Ley será la establecida en la letra a) anterior y la siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	7.750,00	12,50
20.200,00	2.213,75	13.800,00	15,50
34.000,00	4.352,75	26.000,00	19,50
60.000,00	9.422,75	En adelante	23,50

c) La escala del ahorro a que se refiere el número 1.º del apartado 1 del artículo 66.

d) La escala del ahorro a que se refiere el número 1.º del apartado 2 del artículo 66 de esta Ley será la siguiente:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19,5
6.000,00	1.170	44.000	21,5
50.000,00	10.630	En adelante	23,5

e) La escala del ahorro a que se refiere el número 1.º del artículo 76 de esta Ley será la siguiente:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	10
6.000,00	600	44.000	11

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
50.000,00	5.440	En adelante	12

f) La escala a que se refiere el número 1.º de la letra e) del apartado 2 del artículo 93 de esta Ley será la siguiente:

Base liquidable – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	47

g) La escala a que se refiere el número 2.º de la letra e) del apartado 2 del artículo 93 de esta Ley será la siguiente:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19,5
6.000,00	1.170	44.000	21,5
50.000,00	10.630	En adelante	23,5

2. En el período impositivo 2015, para determinar el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a 12 de julio a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención a que se refiere el artículo 82 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la escala de retención a que se refiere el apartado 1 del artículo 101 de esta Ley será la siguiente:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	20,00
12.450,00	2.490,00	7.750,00	25,00
20.200,00	4.427,50	13.800,00	31,00
34.000,00	8.705,50	26.000,00	39,00
60.000,00	18.845,50	En adelante	47,00

A partir de 12 de julio para calcular el tipo de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha, la escala de retención a tomar en consideración será la siguiente:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,50
12.450,00	2.427,75	7.750,00	24,50
20.200,00	4.326,5	13.800,00	30,50
34.000,00	8.535,5	26.000,00	38,00
60.000,00	18.415,5	En adelante	46,00

El tipo de retención o ingreso a cuenta se regularizará de acuerdo con la anterior escala, si procede, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de 12 de julio, de acuerdo con lo señalado en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, la regularización a que se refiere el párrafo anterior podrá realizarse, a opción del pagador, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a

partir de 1 de agosto, en cuyo caso, el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a esta fecha se determinará tomando en consideración la escala de retención a que se refiere el primer párrafo de este apartado.

3. En el período impositivo 2015:

a) El porcentaje de retención e ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos previstos en el apartado 3 del artículo 101 de esta Ley, satisfechos o abonados con anterioridad a 12 de julio, será el 19 por ciento. El porcentaje de retención o ingreso a cuenta aplicable a dichos rendimientos que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha, será el 15 por ciento.

b) El porcentaje de retención e ingreso a cuenta a que se refiere el primer párrafo de la letra a) del apartado 5 del artículo 101 de esta Ley aplicable a los rendimientos satisfechos o abonados con anterioridad a 12 de julio, será el 19 por ciento. No obstante, dicho porcentaje será el 15 por ciento cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio y el contribuyente hubiera comunicado al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada. El porcentaje de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha, será el 15 por ciento.

c) El porcentaje de retención e ingreso a cuenta a que se refiere el segundo párrafo de la letra a) del apartado 5 del artículo 101 de esta Ley aplicable a los rendimientos satisfechos o abonados con anterioridad a 12 de julio, será el 9 por ciento. El porcentaje de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha, será el 7 por ciento.

d) Los porcentajes de retención e ingreso a cuenta del 19 por ciento previstos en el artículo 101 de esta Ley serán el 20 por ciento cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta hubiera nacido con anterioridad a 12 de julio. Cuando el nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta se hubiera producido a partir de dicha fecha, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 19,5 por ciento.

e) El porcentaje de retención del 35 por ciento previsto en el apartado 2 del artículo 101 de esta Ley, será el 37 por ciento, el porcentaje de retención del 45 por ciento previsto en la letra f) del apartado 2 del artículo 93 de esta Ley será el 47 por ciento y el porcentaje del ingreso a cuenta a que se refiere el artículo 92.8 y del pago a cuenta del 19 por ciento previsto en la disposición adicional vigésima sexta, ambos de esta Ley, serán el 20 por ciento.

Disposición adicional trigésima segunda. *Escala autonómica aplicable a los residentes en Ceuta y Melilla.*

La escala autonómica aplicable a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla será la prevista en el artículo 65 de esta Ley.

Disposición adicional trigésima tercera. *Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.*

1. Estarán sujetos a este Impuesto mediante un gravamen especial los siguientes premios obtenidos por contribuyentes de este Impuesto:

a) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

b) Los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en la letra anterior.

El gravamen especial se exigirá de forma independiente respecto de cada décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiados.

2. Estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 40.000 euros. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 40.000 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros. En caso de que fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta señalada en el párrafo anterior se reducirá de forma proporcional.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta prevista en los párrafos anteriores se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

3. La base imponible del gravamen especial estará formada por el importe del premio que exceda de la cuantía exenta prevista en el apartado 2 anterior. Si el premio fuera en especie, la base imponible será aquella cuantía que, una vez minorada en el importe del ingreso a cuenta, arroje la parte del valor de mercado del premio que exceda de la cuantía exenta prevista en el apartado 2 anterior.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la base imponible se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

4. La cuota íntegra del gravamen especial será la resultante de aplicar a la base imponible prevista en el apartado 3 anterior el tipo del 20 por ciento. Dicha cuota se minorará en el importe de las retenciones o ingresos a cuenta previstos en el apartado 6 de esta disposición adicional.

5. El gravamen especial se devengará en el momento en que se satisfaga o abone el premio obtenido.

6. Los premios previstos en esta disposición adicional estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 99 y 105 de esta Ley.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 20 por ciento. La base de retención o ingreso a cuenta vendrá determinada por el importe de la base imponible del gravamen especial.

7. Los contribuyentes que hubieran obtenido los premios previstos en esta disposición estarán obligados a presentar una autoliquidación por este gravamen especial, determinando el importe de la deuda tributaria correspondiente, e ingresar su importe en el lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

No obstante, no existirá obligación de presentar la citada autoliquidación cuando el premio obtenido hubiera sido de cuantía inferior al importe exento previsto en el apartado 2 anterior o se hubiera practicado retención o el ingreso a cuenta conforme a lo previsto en el apartado 6 anterior.

8. No se integrarán en la base imponible del Impuesto los premios previstos en esta disposición adicional. Las retenciones o ingresos a cuenta practicados conforme a lo previsto en la misma no minorarán la cuota líquida total del impuesto ni se tendrán en cuenta a efectos de lo previsto en el artículo 103 de esta Ley.

9. Lo establecido en esta disposición adicional no resultará de aplicación a los premios derivados de juegos celebrados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Disposición adicional trigésima cuarta. *Medidas para favorecer la capitalización de empresas de nueva o reciente creación.*

(Suprimida)

Disposición adicional trigésima quinta. *Gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público en los ejercicios 2012, 2013 y 2014.*

1. En los períodos impositivos 2012, 2013 y 2014, la cuota íntegra estatal a que se refiere el artículo 62 de esta Ley se incrementará en los siguientes importes:

a) El resultante de aplicar a la base liquidable general los tipos de la siguiente escala:

Base liquidable general – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable general – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En adelante	7

La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta Ley, la escala prevista en esta letra a).

Cuando el contribuyente satisfaga anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial y el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicará la escala prevista en esta letra a) separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en esta letra a) a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.600 euros anuales, sin que el resultado de esta minoración pueda resultar negativo.

b) El resultante de aplicar a la base liquidable del ahorro, en la parte que no corresponda, en su caso, con el mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta Ley, los tipos de la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	2
6.000,00	120	18.000	4
24.000,00	840	En adelante	6

2. En los períodos impositivos 2012, 2013 y 2014, la cuota de retención a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 85 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se incrementará en el importe resultante de aplicar a la base para calcular el tipo de retención los tipos previstos en la siguiente escala:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En adelante	7

La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar al importe del mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención a que se refiere el artículo 84 del Reglamento del Impuesto, la escala prevista en este apartado, sin que el resultado de esta minoración pueda resultar negativo.

Cuando el perceptor de rendimientos del trabajo satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial, siempre que su importe sea inferior a la base para calcular el tipo de retención, se aplicará la escala prevista en este apartado separadamente al importe de dichas anualidades y al resto de la base para calcular el tipo de retención. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en este apartado al importe del mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención

incrementado en 1.600 euros anuales, sin que el resultado de esta minoración pueda resultar negativo.

En ningún caso, cuando se produzcan regularizaciones en los citados períodos impositivos, el nuevo tipo de retención aplicable podrá ser superior al 52 por ciento. El citado porcentaje será el 26 por ciento cuando la totalidad de los rendimientos del trabajo se hubiesen obtenido en Ceuta y Melilla y se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

Reglamentariamente podrán modificarse las cuantías y porcentajes previstos en éste apartado.

3. Las retenciones e ingresos a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen durante el mes de enero de 2012, correspondientes a dicho mes, y a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención a que se refieren los artículos 80.1.1.º y 82 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deberán realizarse sin tomar en consideración lo dispuesto en el apartado 2 anterior.

En los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir del 1 de febrero de 2012, siempre que no se trate de rendimientos correspondientes al mes de enero, el pagador deberá calcular el tipo de retención tomando en consideración lo dispuesto en el apartado 2 anterior, practicándose la regularización del mismo, si procede, de acuerdo con lo señalado en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfaga o abone.

4. En los períodos impositivos 2012, 2013 y 2014, los porcentajes de pagos a cuenta del 19 por ciento previstos en el artículo 101 de esta Ley y el porcentaje del ingreso a cuenta a que se refiere el artículo 92.8 de esta Ley, se elevan al 21 por ciento.

Asimismo, durante los períodos a que se refiere el párrafo anterior, el porcentaje de retención del 35 por ciento previsto en el apartado 2 del artículo 101 de esta Ley, se eleva al 42 por ciento.

Disposición adicional trigésima sexta. *Actividades excluidas del método de estimación objetiva a partir de 2016.*

La Orden Ministerial por la que se desarrollen para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no incluirá en su ámbito de aplicación las actividades incluidas en la división 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas a las que sea de aplicación el artículo 101.5 d) de esta Ley en el período impositivo 2015, y reducirá, para el resto de actividades a las que resulte de aplicación dicho artículo, la cuantía de la magnitud específica para su inclusión en el método de estimación objetiva.

Disposición adicional trigésima séptima. *Ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de determinados inmuebles.*

Estarán exentas en un 50 por ciento las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos a título oneroso a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 18/2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012.

No resultará de aplicación lo dispuesto en el párrafo anterior cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Cuando el inmueble transmitido fuera la vivienda habitual del contribuyente y resultara de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 38 de esta Ley, se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida, una vez aplicada la exención prevista en esta disposición adicional, que corresponda a la cantidad reinvertida en los términos y condiciones previstos en dicho artículo.

Disposición adicional trigésima octava. *Aplicación de determinados incentivos fiscales.*

1. Lo previsto en el apartado 3 del artículo 32 de esta Ley solamente resultará de aplicación a los contribuyentes que hubieran iniciado el ejercicio de una actividad económica a partir de 1 de enero de 2013.

2. Lo previsto en los artículos 38.2 y 68.1 de esta Ley solamente resultará de aplicación respecto de las acciones o participaciones suscritas a partir de la entrada en vigor de la Ley 14/2013, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización.

3. La deducción prevista en el artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere el artículo 68.2 de esta Ley, sólo resultará de aplicación respecto de los rendimientos netos de actividades económicas obtenidos a partir de 1 de enero de 2013.

4. A efectos de la deducción por maternidad correspondiente a los períodos impositivos 2020, 2021 y 2022, se entenderá que continúan realizando una actividad por cuenta propia o ajena por la cual están dadas de alta en la Seguridad Social o mutualidad las mujeres que a partir de 1 de enero de 2020 hubieran pasado a encontrarse en situación legal de desempleo como consecuencia de haber quedado suspendido el contrato de trabajo o encontrarse en un período de inactividad productiva de las trabajadoras fijas-discontinuas, así como las trabajadoras por cuenta propia perceptoras de una prestación por cese de actividad como consecuencia de la suspensión de la actividad económica desarrollada, pudiendo aplicar la deducción por maternidad por los meses en los que continúen en dicha situación y se cumplan el resto de requisitos establecidos en el artículo 81 de la Ley del Impuesto en su redacción vigente en el momento del devengo del Impuesto.

La deducción por maternidad correspondiente a los meses de 2020 y 2021 respecto de los que se cumpla lo dispuesto en el párrafo anterior, se practicará de forma separada en la declaración de este Impuesto correspondiente al período impositivo 2022 en los términos que se establezcan en la orden ministerial por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2022, y se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos. No obstante, estos importes se entenderán aplicados en el caso de que en dichos meses el contribuyente hubiera practicado la deducción de forma efectiva y no se hubiera regularizado, siempre que se ajuste a los términos y condiciones establecidos en el párrafo anterior. La deducción así aplicada para cada uno de estos ejercicios no podrá exceder junto con los pagos o deducciones practicadas en ese año del importe previsto en el apartado 1 del artículo 81 de la Ley del Impuesto para cada año.

Disposición adicional trigésima novena. *Compensación e integración de rentas negativas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes generadas con anterioridad a 1 de enero de 2015.*

1. No obstante lo establecido en el apartado 1 del artículo 49 de esta Ley, la parte de los saldos negativos a que se refieren las letras a) y b) del citado apartado que procedan de rendimientos del capital mobiliario negativos derivados de valores de deuda subordinada o de participaciones preferentes emitidas en las condiciones establecidas en la Disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, o de rendimientos del capital mobiliario negativos o pérdidas patrimoniales derivados de la transmisión de valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje de los citados valores, que se hayan generado con anterioridad a 1 de enero de 2015, se podrá compensar con el saldo positivo a que se refieren las citadas letras b) o a), respectivamente.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se podrá compensar en los cuatro años siguientes en la forma establecida en el párrafo anterior.

La parte del saldo negativo a que se refieren las letras a) y b) anteriormente señaladas correspondiente a los períodos impositivos 2010, 2011, 2012 y 2013 que se encuentre pendiente de compensación a 1 de enero de 2014 y proceda de las rentas previstas en el primer párrafo de este apartado, se podrá compensar con el saldo positivo a que se refieren las citadas letras b) o a), respectivamente, que se ponga de manifiesto a partir del periodo

impositivo 2014, siempre que no hubiera finalizado el plazo de cuatro años previsto en el apartado 1 del artículo 49 de esta Ley.

A efectos de determinar qué parte del saldo negativo procede de las rentas señaladas en el párrafo primero de este apartado, cuando para su determinación se hubieran tenido en cuenta otras rentas de distinta naturaleza y dicho saldo negativo se hubiera compensado parcialmente con posterioridad, se entenderá que la compensación afectó en primer lugar a la parte del saldo correspondiente a las rentas de distinta naturaleza.

2. En el periodo impositivo 2014, si tras la compensación a que se refiere el apartado 1 anterior quedase saldo negativo, su importe se podrá compensar con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra b) del artículo 48 de esta Ley, hasta el importe de dicho saldo positivo que se corresponda con ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Si tras dicha compensación quedase nuevamente saldo negativo, su importe se podrá compensar en ejercicios posteriores con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 anterior.

Disposición adicional cuadragésima. *Rendimientos derivados de seguros cuyo beneficiario es el acreedor hipotecario.*

Las rentas derivadas de la prestación por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro, cuando sea percibida por el acreedor hipotecario del contribuyente como beneficiario del mismo, con la obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del contribuyente, tendrán el mismo tratamiento fiscal que el que hubiera correspondido de ser el beneficiario el propio contribuyente. No obstante, estas rentas en ningún caso se someterán a retención.

A estos efectos, el acreedor hipotecario deberá ser una entidad de crédito, u otra entidad que, de manera profesional realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Disposición adicional cuadragésima primera. *Tripulantes de determinados buques de pesca.*

1. Para los tripulantes de los buques de pesca que, enarbolando pabellón español estén inscritos en el registro de la flota pesquera comunitaria y la empresa propietaria en el Registro Especial de Empresas de Buques de Pesca Españoles, pesquen exclusivamente túnidos o especies afines fuera de las aguas de la Comunidad y a no menos de 200 millas náuticas de las líneas de base de los Estados miembros, tendrá la consideración de renta exenta el 50 por ciento de los rendimientos del trabajo personal que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en tales buques.

2. La baja en el registro de la flota pesquera comunitaria del buque a que se refiere el apartado anterior determinará la obligación de reembolsar, por la empresa propietaria del mismo, la ayuda efectivamente obtenida por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior en los tres años anteriores a dicha baja.

3. La aplicación efectiva de lo establecido en esta disposición adicional quedará condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

Disposición adicional cuadragésima segunda. *Procedimiento para que los contribuyentes que perciben determinadas prestaciones apliquen las deducciones previstas en el artículo 81 bis y se les abonen de forma anticipada.*

1. Los contribuyentes que perciban las prestaciones a que se refiere el sexto párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de esta Ley podrán practicar las deducciones reguladas en dicho apartado y percibirlas de forma anticipada en los términos previstos en el artículo 60 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con las siguientes especialidades:

a) A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción, el requisito de percibir las citadas prestaciones se entenderá cumplido cuando tales prestaciones se perciban en cualquier día del mes, y no será aplicable el requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad.

b) Los contribuyentes con derecho a la aplicación de estas deducciones podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada por cada uno de los meses en que se perciban tales prestaciones.

c) No resultará de aplicación el límite previsto en el apartado 1 del artículo 60 bis del Reglamento del Impuesto ni, en el caso de que se hubiera cedido a su favor el derecho a la deducción, lo dispuesto en la letra c) del apartado 5 del artículo 60 bis del Reglamento del Impuesto.

2. El Servicio Público de Empleo Estatal, la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social alternativas a las de la Seguridad Social y cualquier otro organismo que abonen las prestaciones y pensiones a que se refiere el sexto párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de esta Ley, estarán obligados a suministrar por vía electrónica a la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante los diez primeros días de cada mes los datos de las personas a las que hayan satisfecho las citadas prestaciones o pensiones durante el mes anterior.

El formato y contenido de la información serán los que, en cada momento, consten en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet.

3. En relación con la deducción establecida en el artículo 81 bis de esta Ley por cónyuge no separado legalmente con discapacidad y el incremento de la deducción previsto por cada uno de los hijos que excedan del número mínimo de hijos exigido para la adquisición de la condición de familia numerosa de categoría general o especial, se tendrán en cuenta las siguientes reglas especiales:

a) A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción, el estado civil del contribuyente y el número de hijos que exceda del número mínimo de hijos exigido para que la familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, se determinarán de acuerdo con la situación existente el último día de cada mes.

b) El importe del abono mensual de la deducción de forma anticipada por cónyuge no separado legalmente con discapacidad será de 100 euros.

En el caso de familias numerosas, las cuantías establecidas en la letra c) del numero 1.º del apartado 4 del referido artículo 60 bis se incrementarán en 50 euros mensuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa, que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda.

c) Para el abono anticipado de la deducción por cónyuge no separado legalmente, la cuantía de las rentas anuales a tomar en consideración serán las correspondientes al último período impositivo cuyo plazo de presentación de autoliquidación hubiera finalizado al inicio del ejercicio en el que se solicita su abono anticipado.

4. Lo establecido en los apartados 1 y 3 de esta disposición adicional, así como el plazo, contenido y formato de la declaración informativa a que se refiere el apartado 2 de esta disposición adicional, podrán ser modificados reglamentariamente.

Disposición adicional cuadragésima tercera. *Exención de rentas obtenidas por el deudor en procedimientos concursales.*

Estarán exentas de este Impuesto las rentas obtenidas por los deudores que se pongan de manifiesto como consecuencia de quitas y daciones en pago de deudas, establecidas en un convenio aprobado judicialmente conforme al procedimiento fijado en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologado a que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de dicha Ley, en un acuerdo extrajudicial de pagos a que se refiere el Título X o como consecuencia de exoneraciones del pasivo insatisfecho a que se refiere el artículo 178 bis de la misma Ley, siempre que las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas.

Disposición adicional cuadragésima cuarta. *Reglas especiales de cuantificación de rentas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes.*

1. Los contribuyentes que perciban compensaciones a partir de 1 de enero de 2013 como consecuencia de acuerdos celebrados con las entidades emisoras de valores de deuda subordinada o de participaciones preferentes emitidas en las condiciones establecidas en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, podrán optar por aplicar a dichas compensaciones y a las rentas positivas o negativas que, en su caso, se hubieran generado con anterioridad derivadas de la recompra y suscripción o canje por otros valores, así como a las rentas obtenidas en la transmisión de estos últimos, el tratamiento que proceda conforme a las normas generales de este Impuesto, con la especialidades previstas en el apartado 2 de esta disposición adicional, o el siguiente tratamiento fiscal:

a) En el ejercicio en que se perciban las compensaciones derivadas del acuerdo a que se refiere el párrafo anterior, se computará como rendimiento del capital mobiliario la diferencia entre la compensación percibida y la inversión inicialmente realizada. A estos efectos, la citada compensación se incrementará en las cantidades que se hubieran obtenido previamente por la transmisión de los valores recibidos. En caso de que los valores recibidos en el canje no se hubieran transmitido previamente o no se hubieran entregado con motivo del acuerdo, la citada compensación se incrementará en la valoración de dichos valores que se hubiera tenido en cuenta para la cuantificación de la compensación.

b) No tendrán efectos tributarios la recompra y suscripción o canje por otros valores, ni la transmisión de estos últimos realizada antes o con motivo del acuerdo, debiendo practicarse, en su caso, autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno en el plazo comprendido entre la fecha del acuerdo y los tres meses siguientes a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación en la que se imputen las compensaciones a que se refiere la letra a) anterior.

En caso de que el plazo de presentación de la autoliquidación a que se refiere el párrafo anterior hubiera finalizado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2015, la autoliquidación complementaria deberá practicarse, en su caso, en el plazo de tres meses desde la citada fecha.

2. Los contribuyentes que perciban en 2013 o 2014 las compensaciones previstas en el apartado 1 de esta disposición adicional y apliquen las normas generales del Impuesto, podrán minorar el rendimiento del capital mobiliario derivado de la compensación percibida en la parte del saldo negativo a que se refiere la letra b) del artículo 48 de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, que proceda de pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones recibidas por las operaciones de recompra y suscripción o canje que no hubiese podido ser objeto de compensación en la base imponible general conforme al segundo párrafo de la citada letra b). El importe de dicha minoración reducirá el saldo pendiente de compensar en ejercicios siguientes.

3. En todo caso se entenderán correctamente realizadas las retenciones efectivamente practicadas con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2015 sobre las compensaciones a que se refiere el apartado 1 de esta disposición adicional.

4. Los titulares de deuda subordinada o participaciones preferentes cuyos contratos hubiesen sido declarados nulos mediante sentencia judicial, que hubiesen consignado los rendimientos de las mismas en su autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrán solicitar la rectificación de dichas autoliquidaciones y solicitar y, en su caso, obtener la devolución de ingresos indebidos, aunque hubiese prescrito el derecho a solicitar la devolución.

Cuando hubiese prescrito el derecho a solicitar la devolución, la rectificación de la autoliquidación a que se refiere el párrafo anterior solo afectará a los rendimientos de la deuda subordinada y de las participaciones preferentes, y a las retenciones que se hubieran podido practicar por tales rendimientos.

5. A efectos de la aplicación de lo previsto en esta disposición adicional, el contribuyente deberá presentar un formulario que permita identificar las autoliquidaciones afectadas, y que

estará disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Disposición adicional cuadragésima quinta. *Tratamiento fiscal de las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras o del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales.*

1. No se integrará en la base imponible de este Impuesto la devolución derivada de acuerdos celebrados con entidades financieras, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, de las cantidades previamente satisfechas a aquellas en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos.

2. Las cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución prevista en el apartado 1 anterior, tendrán el siguiente tratamiento fiscal:

a) Cuando tales cantidades, en ejercicios anteriores, hubieran formado parte de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual o de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma, se perderá el derecho a practicar la deducción en relación con las mismas, debiendo sumar a la cuota líquida estatal y autonómica, devengada en el ejercicio en el que se hubiera celebrado el acuerdo con la entidad financiera, exclusivamente las cantidades indebidamente deducidas en los ejercicios respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en los términos previstos en el artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, sin inclusión de intereses de demora.

No resultará de aplicación la adición prevista en el párrafo anterior respecto de la parte de las cantidades que se destine directamente por la entidad financiera, tras el acuerdo con el contribuyente afectado, a minorar el principal del préstamo.

b) Cuando tales cantidades hubieran tenido la consideración de gasto deducible en ejercicios anteriores respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se perderá tal consideración, debiendo practicarse autoliquidación complementaria correspondiente a tales ejercicios, sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno en el plazo comprendido entre la fecha del acuerdo y la finalización del siguiente plazo de presentación de autoliquidación por este Impuesto.

c) Cuando tales cantidades hubieran sido satisfechas por el contribuyente en ejercicios cuyo plazo de presentación de autoliquidación por este Impuesto no hubiera finalizado con anterioridad al acuerdo de devolución de las mismas celebrado con la entidad financiera, así como las cantidades a que se refiere el segundo párrafo de la letra a anterior, no formarán parte de la base de deducción por inversión en vivienda habitual ni de deducción autonómica alguna ni tendrán la consideración de gasto deducible.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores será igualmente de aplicación cuando la devolución de cantidades a que se refiere el apartado 1 anterior hubiera sido consecuencia de la ejecución o cumplimiento de sentencias judiciales o laudos arbitrales.

Disposición adicional cuadragésima séptima. *Reducción por obtención de rendimientos del trabajo y determinación del tipo de retención sobre los rendimientos del trabajo en los períodos impositivos 2018 y 2023.*

1. En el período impositivo 2018, cuando el impuesto se hubiera devengado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, la reducción por obtención de rendimientos del trabajo a que se refiere el artículo 20 de esta Ley será la prevista en la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017.

Cuando el impuesto correspondiente al período impositivo 2018 se hubiera devengado a partir de la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, la reducción por obtención de rendimientos del trabajo a que se refiere el artículo 20 de esta Ley será la resultante de incrementar la cuantía derivada de la aplicación de la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017 en la mitad de la diferencia positiva

resultante de minorar el importe de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo aplicando la normativa vigente a 1 de enero de 2019 en la cuantía de la reducción calculada con arreglo a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017.

2. En el período impositivo 2018, para determinar el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, se aplicará la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017.

A partir de la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, para calcular el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha, se aplicará la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017, con las siguientes especialidades:

1) El cuadro con los límites cuantitativos excluyentes de la obligación de retener a que se refiere el artículo 81.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a tomar en consideración, salvo cuando se trate de pensiones o haberes pasivos del régimen de Seguridad Social y de Clases Pasivas o prestaciones o subsidios por desempleo, será el siguiente:

Situación del contribuyente	**N.º de hijos y otros descendientes**		
	0 – Euros	**1 – Euros**	**2 o más – Euros**
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	–	15.168	16.730
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	14.641	15.845	17.492
3.ª Otras situaciones	12.643	13.455	14.251

En el caso de pensiones o haberes pasivos de Seguridad Social o prestaciones o subsidios por desempleo, el cuadro será el siguiente:

Situación del contribuyente	**N.º de hijos y otros descendientes**		
	0 – Euros	**1 – Euros**	**2 o más – Euros**
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	–	15.106,5	16.451,5
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	14.576	15.733	17.386
3.ª Otras situaciones	13.000	13.561,5	14.184

2) La reducción por obtención de rendimientos del trabajo a que se refiere la letra d) del apartado 3 del artículo 83 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a tomar en consideración será la prevista en el segundo párrafo del apartado 1 de esta disposición adicional.

El tipo de retención o ingreso a cuenta se regularizará de acuerdo con lo indicado, si procede, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, de acuerdo con lo señalado en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, la regularización a que se refiere el párrafo anterior podrá realizarse, a opción del pagador, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir del mes siguiente a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, en cuyo caso, el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a esta fecha se determinará tomando en consideración la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017.

Reglamentariamente podrán modificarse las cuantías previstas en este apartado.

3. Las retenciones e ingresos a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen durante el mes de enero de 2023, correspondientes a dicho mes, y a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención a que se refieren los

artículos 80.1.1.º y 82 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deberán realizarse con arreglo a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2022.

En los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir del 1 de febrero de 2023, siempre que no se trate de rendimientos correspondientes al mes de enero, el pagador deberá calcular el tipo de retención tomando en consideración la normativa vigente a partir de 1 de enero de 2023, practicándose la regularización del mismo, si procede, de acuerdo con lo señalado en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los primeros rendimientos del trabajo que satisfaga o abone.

Disposición adicional cuadragésima octava. *Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.*

1. Cuando la unidad familiar a que se refiere el artículo 82.1 de esta Ley esté formada por contribuyentes de este Impuesto y por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, los contribuyentes por este Impuesto podrán deducir de la cuota íntegra que corresponde a su declaración individual, en su caso, el resultado de las siguientes operaciones:

1.º Se sumarán las cuotas íntegras estatal y autonómica minoradas en las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de esta Ley, de los miembros de la unidad familiar contribuyentes por este Impuesto junto con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a las rentas obtenidas en territorio español en ese mismo período impositivo por el resto de miembros de la unidad familiar.

2.º Se determinará la cuota líquida total de este Impuesto que hubiera resultado de haber podido optar por tributar conjuntamente con el resto de miembros de la unidad familiar, entendiéndose, a estos exclusivos efectos, que todos los miembros de la unidad familiar son contribuyentes por este Impuesto. Para dicho cálculo solamente se tendrán en cuenta, para cada fuente de renta, la parte de las rentas positivas de los miembros no residentes integrados en la unidad familiar que excedan de las rentas negativas obtenidas por estos últimos.

3.º Se restará a la cuantía prevista en el número 1.º anterior, la cuota a la que se refiere el número 2.º anterior. Cuando dicha diferencia sea negativa, la cantidad a computar será cero.

4.º Se deducirá de la cuota íntegra estatal y autonómica, una vez efectuadas las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de esta Ley, la cuantía prevista en el número 3.º anterior. A estos efectos, se minorará la cuota íntegra estatal del Impuesto en la proporción que representen las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto de la cuantía total prevista en el número 1.º del apartado 1 anterior, y el resto minorará la cuota íntegra estatal y autonómica por partes iguales.

Cuando sean varios los contribuyentes de este Impuesto integrados en la unidad familiar, esta minoración se efectuará de forma proporcional a las respectivas cuotas íntegras, una vez efectuadas las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de esta Ley, de cada uno de ellos.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 anterior no resultará de aplicación cuando alguno de los miembros integrados en la unidad familiar hubiera optado por tributar con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 de esta Ley o en el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o no disponga del número de identificación fiscal.

3. La Administración podrá requerir del contribuyente cuantos documentos justificativos juzgue necesarios para acreditar el cumplimiento de las condiciones que determinan la aplicación de esta deducción.

Cuando la documentación que se aporte para justificar la aplicación del régimen o las circunstancias personales o familiares que deban ser tenidas en cuenta, esté redactada en una lengua no oficial en territorio español, se presentará acompañada de su correspondiente traducción.

Disposición adicional cuadragésima novena. *Gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario correspondientes a alquileres de locales a determinados empresarios durante el período impositivo 2021.*

Los arrendadores distintos de los previstos en el apartado 1 del artículo 1 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria, que hubieran suscrito un contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda, de conformidad con lo previsto en el artículo 3 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, o de industria, con un arrendatario que destine el inmueble al desarrollo de una actividad económica clasificada en la división 6 o en los grupos 755, 969, 972 y 973 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, podrán computar en 2021 para el cálculo del rendimiento del capital inmobiliario como gasto deducible la cuantía de la rebaja en la renta arrendaticia que voluntariamente hubieran acordado a partir de 14 de marzo de 2020 correspondientes a las mensualidades devengadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2021.

El arrendador deberá informar separadamente en su declaración del Impuesto del importe del gasto deducible a que se refiere el párrafo anterior por este incentivo, consignando asimismo el número de identificación fiscal del arrendatario cuya renta se hubiese rebajado.

No será aplicable lo establecido en esta disposición, cuando la rebaja en la renta arrendaticia se compense con posterioridad por el arrendatario mediante incrementos en las rentas posteriores u otras prestaciones o cuando los arrendatarios sean una persona o entidad vinculada con el arrendador en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o estén unidos con aquel por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive.

Disposición adicional quincuagésima. *Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas.*

1. Los contribuyentes podrán deducirse el 20 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2024 por las obras realizadas durante dicho período para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2025.

A estos efectos, únicamente se entenderá que se ha reducido la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda cuando se reduzca en al menos un 7 por ciento la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente después de la realización de las obras, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2025.

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales.

2. Los contribuyentes podrán deducirse el 40 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2024 por las obras realizadas durante dicho período para la mejora en el consumo de energía primaria no

renovable de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2025.

A estos efectos, únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable en la vivienda en la que se hubieran realizado tales obras cuando se reduzca en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien, se consiga una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación, acreditado mediante certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2025.

La base máxima anual de esta deducción será de 7.500 euros anuales.

3. Los contribuyentes propietarios de viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial en el que se hayan llevado a cabo desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2025 obras de rehabilitación energética, podrán deducirse el 60 por ciento de las cantidades satisfechas durante dicho período por tales obras. A estos efectos, tendrán la consideración de obras de rehabilitación energética del edificio aquéllas en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda, debiendo acreditarse con el certificado de eficiencia energética del edificio expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un treinta por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje y trasteros que se hubieran adquirido con estas.

No darán derecho a practicar esta deducción por las obras realizadas en la parte de la vivienda que se encuentre afecta a una actividad económica.

La deducción se practicará en los períodos impositivos 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2026.

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales.

Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros.

4. No darán derecho a practicar las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores, cuando la obra se realice en las partes de las viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

En ningún caso, una misma obra realizada en una vivienda dará derecho a las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores. Tampoco tales deducciones resultarán de aplicación en aquellos casos en los que la mejora acreditada y las cuantías satisfechas correspondan a actuaciones realizadas en el conjunto del edificio y proceda la aplicación de la deducción recogida en el apartado 3 de esta disposición.

La base de las deducciones previstas en los apartados 1, 2 y 3 anteriores estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras, así como a las personas o entidades que expidan los citados certificados, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas. En ningún caso, darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

A estos efectos, se considerarán como cantidades satisfechas por las obras realizadas aquellas necesarias para su ejecución, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética. En todo caso, no se considerarán en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.

Tratándose de obras llevadas a cabo por una comunidad de propietarios la cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente a que se refiere el apartado 3 anterior vendrá determinada por el resultado de aplicar a las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios, a las que se refiere el párrafo anterior, el coeficiente de participación que tuviese en la misma.

5. Los certificados de eficiencia energética previstos en los apartados anteriores deberán haber sido expedidos y registrados con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

A los efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de estas deducciones serán válidos los certificados expedidos antes del inicio de las obras siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.

6. El importe de estas deducciones se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4, y 5 del artículo 68 de esta ley.

Disposición adicional quincuagésima primera. *Exención por daños personales.*

Estarán exentas de este Impuesto las cantidades percibidas por los familiares de las víctimas del accidente del vuelo GWI9525, acaecido el 24 de marzo de 2015, en concepto de responsabilidad civil, así como las ayudas voluntarias satisfechas a aquéllos por la compañía aérea afectada o por una entidad vinculada a esta última.

Disposición adicional quincuagésima segunda. *Productos paneuropeos de pensiones individuales.*

A los productos paneuropeos de pensiones individuales regulados en el Reglamento (UE) 2019/1238 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, relativo a un producto paneuropeo de pensiones individuales, les será de aplicación en este Impuesto el tratamiento que corresponda a los planes de pensiones.

En particular:

a) Las aportaciones del ahorrador a los productos paneuropeos de pensiones individuales podrán reducir la base imponible general en los mismos términos que las realizadas a los planes de pensiones y se incluirán en el límite máximo conjunto previsto en el artículo 52 de esta ley para sistemas de previsión social.

b) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los productos paneuropeos de pensiones individuales tendrán en todo caso la consideración de rendimientos del trabajo y no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

c) Si el contribuyente dispusiera de los derechos de contenido económico derivados de las aportaciones a productos paneuropeos de pensiones individuales, total o parcialmente, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones, deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones regularizadas tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

Disposición adicional quincuagésima tercera. *Rendimientos del trabajo obtenidos por la gestión de fondos vinculados al emprendimiento, a la innovación y al desarrollo de la actividad económica.*

1. Tendrán la consideración de rendimientos del trabajo los derivados directa o indirectamente de participaciones, acciones u otros derechos, incluidas comisiones de éxito, que otorguen derechos económicos especiales en alguna de las entidades relacionadas en el apartado 2, obtenidos por las personas administradoras, gestoras o empleadas de dichas entidades o de sus entidades gestoras o entidades de su grupo.

2. Las entidades a que se refiere el apartado 1 son las siguientes:

a) Fondos de Inversión Alternativa de carácter cerrado definidos en la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos y por la que se modifican las Directivas 2003/41/CE y 2009/65/CE y los Reglamentos (CE) n.º 1060/2009 y (UE) n.º 1095/2010 incluidos en alguna de las siguientes categorías:

1.º Entidades definidas en el artículo 3 de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

2.º Fondos de capital riesgo europeos regulados en el Reglamento (UE) n.º 345/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de capital riesgo europeos.

3.º Fondos de emprendimiento social europeos regulados en el Reglamento (UE) n.º 346/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de emprendimiento social europeos, y

4.º Fondos de inversión a largo plazo europeos regulados en el Reglamento (UE) 2015/760 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, sobre los fondos de inversión a largo plazo europeos.

b) Otros organismos de inversión análogos a los anteriores.

3. Los rendimientos del trabajo a que se refiere el apartado 1 se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe, sin que resulten de aplicación exención o reducción alguna, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Los derechos económicos especiales de dichas participaciones, acciones o derechos estén condicionados a que los restantes inversores en la entidad a la que se refiere el apartado 2 anterior, obtengan una rentabilidad mínima definida en el reglamento o estatuto de la misma.

b) Las participaciones, acciones o derechos se mantengan durante un período mínimo de cinco años, salvo que se produzca su transmisión *mortis causa,* o que se liquiden anticipadamente o queden sin efecto o se pierdan total o parcialmente como consecuencia del cambio de entidad gestora, en cuyo caso, deberán haberse mantenido ininterrumpidamente hasta que se produzcan dichas circunstancias.

Lo dispuesto en esta letra será exigible, en su caso, a las entidades titulares de las participaciones, acciones o derechos. No será de aplicación el tratamiento previsto en este apartado cuando los derechos económicos especiales procedan directa o indirectamente de una entidad residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa o con el que no exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información

tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación.

Disposición adicional quincuagésima cuarta. *Reducción en 2023 del rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva.*

Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el método de estimación objetiva podrán reducir el rendimiento neto de módulos obtenido en 2023 en un 10 por 100, en la forma que se establezca en la Orden por la que se aprueben los signos, índices o módulos para dicho ejercicio.

Disposición adicional quincuagésima quinta. *Imputación de rentas inmobiliarias durante el período impositivo 2023.*

El porcentaje de imputación del 1,1 por ciento previsto en el artículo 85 de esta ley resultará de aplicación en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012.

Disposición adicional quincuagésima sexta. *Gastos de difícil justificación en estimación directa simplificada durante el período impositivo 2023.*

1. El porcentaje de deducción para el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación a que se refiere el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será, durante el período impositivo 2023, del 7 por ciento.

2. El porcentaje establecido en el apartado 1 anterior podrá ser modificado reglamentariamente.

Disposición adicional quincuagésima séptima. *Deducción por residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma durante los períodos impositivos 2022, 2023 y 2024.*

1. En los períodos impositivos 2022, 2023 y 2024, la deducción prevista en el número 1.º del apartado 4 del artículo 68 de esta ley será aplicable, en los mismos términos y condiciones, a los contribuyentes con residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma, debiendo entenderse, a estos efectos, que las referencias realizadas a Ceuta y Melilla en dicho artículo, en el artículo 101 de esta ley y en su respectivo desarrollo reglamentario, lo son a la isla de La Palma.

2. En el período impositivo 2024, lo dispuesto en el apartado 1 anterior solamente resultará aplicable para determinar el tipo de retención e ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos a los que resulte de aplicación la citada deducción que hubieran sido satisfechos a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social, o para determinar el tipo del pago fraccionado correspondiente a las actividades económicas que tengan derecho a la misma cuyo plazo de presentación no se hubiera iniciado en el momento de la entrada en vigor de dicho Real Decreto-ley.

En particular, para calcular el tipo de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos del trabajo a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención a que se refiere el artículo 82 del Reglamento del Impuesto, que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha, se tendrá en cuenta lo dispuesto en el apartado 1 anterior, regularizándose, si procede, el tipo de retención o ingreso a cuenta en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior podrá realizarse, a opción del pagador, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir del mes siguiente de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social, en cuyo caso el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los

rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a esta fecha se determinará sin tomar en consideración lo dispuesto en el apartado 1 anterior.

Disposición adicional quincuagésima octava. *Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos "enchufables" y de pila de combustible y puntos de recarga.*

1. Los contribuyentes podrán deducir el 15 por ciento del valor de adquisición de un vehículo eléctrico nuevo, en cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Cuando el vehículo se adquiera desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, hasta el 31 de diciembre de 2025. En este caso, la deducción se practicará en el periodo impositivo en el que el vehículo sea matriculado.

b) Cuando se abone al vendedor desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, hasta el 31 de diciembre de 2025, una cantidad a cuenta para la futura adquisición del vehículo que represente, al menos, el 25 por ciento del valor de adquisición del mismo. En este caso, la deducción se practicará en el periodo impositivo en el que se abone tal cantidad, debiendo abonarse el resto y adquirirse el vehículo antes de que finalice el segundo período impositivo inmediato posterior a aquel en el que se produjo el pago de tal cantidad.

En ambos casos, la base máxima de la deducción será 20.000 euros y estará constituida por el valor de adquisición del vehículo, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas o fueran a serlo a través de un programa de ayudas públicas.

El contribuyente podrá aplicar la deducción prevista en este apartado por una única compra de alguno de los vehículos referidos en el apartado 2, debiendo optar en relación a la misma por la aplicación de lo dispuesto en la letra a) o b) anterior.

2. Solamente darán derecho a la práctica de esta deducción los vehículos que cumplan los siguientes requisitos:

1.º) Los vehículos deberán pertenecer a alguna de las categorías siguientes:

a) Turismos M1: Vehículos de motor con al menos cuatro ruedas diseñados y fabricados para el transporte de pasajeros, que tengan, además del asiento del conductor, ocho plazas como máximo.

b) Cuadriciclos ligeros L6e: Cuadriciclos ligeros cuya masa en vacío sea inferior o igual a 425 kg, no incluida la masa de las baterías, cuya velocidad máxima por construcción sea inferior o igual a 45 km/h, y potencia máxima inferior o igual a 6 kW.

c) Cuadriciclos pesados L7e: Vehículos de cuatro ruedas, con una masa en orden de marcha (no incluido el peso de las baterías) inferior o igual a 450 kg en el caso de transporte de pasajeros y a 600 kg en el caso de transporte de mercancías, y que no puedan clasificarse como cuadriciclos ligeros.

d) Motocicletas L3e, L4e, L5e: Vehículos con dos ruedas, o con tres ruedas simétricas o asimétricas con respecto al eje medio longitudinal del vehículo, de más de 50 cm3 o velocidad mayor a 50 km/h y cuyo peso bruto vehicular no exceda de una tonelada.

2.º) Los modelos de los vehículos deberán figurar en la Base de Vehículos del IDAE, (https://coches.idae.es/base-datos/vehiculos-elegibles-programa-MOVES-III), y cumplir los siguientes requisitos:

a) Para los vehículos pertenecientes a la categoría M se exige la pertenencia a alguno de los siguientes tipos:

i. Vehículos eléctricos puros (BEV), propulsados total y exclusivamente mediante motores eléctricos cuya energía procede, parcial o totalmente, de la electricidad de sus baterías, utilizando para su recarga la energía de una fuente exterior al vehículo, por ejemplo, la red eléctrica.

ii. Vehículos eléctricos de autonomía extendida (EREV), propulsados total y exclusivamente mediante motores eléctricos cuya energía procede, parcial o totalmente, de la electricidad de sus baterías, utilizando para su recarga la energía de una fuente exterior al vehículo y que incorporan motor de combustión interna de gasolina o gasóleo para la recarga de las mismas.

iii. Vehículos híbridos “enchufables” (PHEV), propulsados total o parcialmente mediante motores de combustión interna de gasolina o gasóleo y eléctricos cuya energía procede, parcial o totalmente, de la electricidad de sus baterías, utilizando para su recarga la energía de una fuente exterior al vehículo, por ejemplo, la red eléctrica. El motor eléctrico deberá estar alimentado con baterías cargadas desde una fuente de energía externa.

iv. Vehículo eléctrico de células de combustible (FCV): Vehículo eléctrico que utiliza exclusivamente energía eléctrica procedente de una pila de combustible de hidrógeno embarcado.

v. Vehículo eléctrico híbrido de células de combustible (FCHV): Vehículo eléctrico de células de combustible que equipa, además, baterías eléctricas recargables.

b) Para los vehículos pertenecientes a la categoría L se exige:

i. Estar propulsados exclusivamente por motores eléctricos y estar homologados como vehículos eléctricos.

ii. Las motocicletas eléctricas nuevas (categorías L3e, L4e y L5e) susceptibles de ayuda han de tener baterías de litio, motor eléctrico con una potencia del motor igual o superior a 3 kW, y una autonomía mínima de 70 km.

3.º) Los vehículos no podrán estar afectos a una actividad económica.

4.º) Deberán estar matriculados por primera vez en España a nombre del contribuyente antes de 31 de diciembre de 2025, en el caso de la letra a) del apartado 1 anterior, o antes de que finalice el segundo período impositivo inmediato posterior a aquel en el que se produjo el pago de la cantidad a cuenta, en el caso de la letra b) del apartado 1 anterior.

5.º) El precio de venta del vehículo adquirido no podrá superar el importe máximo establecido, en su caso, para cada tipo de vehículo en el anexo III del Real Decreto 266/2021, de 13 de abril, por el que se aprueba la concesión directa de ayudas a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla para la ejecución de programas de incentivos ligados a la movilidad eléctrica (MOVES III) en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia Europeo, calculado en los términos establecidos en dicha norma.

3. Los contribuyentes podrán deducir el 15 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, hasta el 31 de diciembre de 2025, para la instalación durante dicho período en un inmueble de su propiedad de sistemas de recarga de baterías para vehículos eléctricos no afectas a una actividad económica.

La base máxima anual de esta deducción será de 4.000 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen la instalación, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas. En ningún caso,

darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

A estos efectos, se considerarán como cantidades satisfechas para la instalación de los sistemas de recarga las necesarias para llevarla a cabo, tales como, la inversión en equipos y materiales, gastos de instalación de los mismos y las obras necesarias para su desarrollo.

La deducción se practicará en el periodo impositivo en el que finalice la instalación, que no podrá ser posterior a 2025. Cuando la instalación finalice en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tal instalación, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo.

Para la aplicación de la deducción deberá contarse con las autorizaciones y permisos establecidos en la legislación vigente.

4. En caso de que con posterioridad a su adquisición o instalación se afectaran a una actividad económica los vehículos o los sistemas de recarga de baterías a que se refieren los apartados anteriores, se perderá el derecho a la deducción practicada.

5. El importe de estas deducciones se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4, y 5 del artículo 68 de esta ley.

6. Reglamentariamente se regularán las obligaciones de información a cumplir por los concesionarios o vendedores de los vehículos.

Disposición adicional quincuagésima novena. *Libertad de amortización en determinados vehículos y en nuevas infraestructuras de recarga.*

1. La libertad de amortización prevista en la disposición adicional decimoctava de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, resultará de aplicación a los contribuyentes de este impuesto que desarrollen la actividad económica a la que se afecten los vehículos e instalaciones de recarga, cualquiera que sea el método de determinación de su rendimiento neto.

2. Cuando se transmitan los vehículos o instalaciones de recarga que hubieran gozado de la libertad de amortización prevista en la disposición adicional decimoctava de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial no se minorará el valor de adquisición en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquélla. El citado exceso tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión, cualquiera que sea el método de determinación de aquél.

Disposición adicional sexagésima. *Rendimientos de actividades artísticas obtenidos de manera excepcional.*

1. Cuando los rendimientos íntegros del trabajo obtenidos en el período impositivo a los que no les resulte de aplicación la reducción prevista en el artículo 18.2 de esta ley derivados de elaboración de obras literarias, artísticas o científicas a los que se refiere el artículo 17.2 d) de esta ley y de la relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad, excedan del 130 por ciento de la cuantía media de los referidos rendimientos imputados en los tres períodos impositivos anteriores, se reducirá en un 30 por ciento el citado exceso.

La cuantía sobre la que se aplicará esta reducción no podrá superar los 150.000 euros anuales.

2. Cuando los rendimientos netos de actividades económicas obtenidos en el período impositivo a los que no les resulte de aplicación la reducción prevista en el artículo 32.1 de

esta ley derivados de actividades incluidas en los grupos 851, 852, 853, 861, 862, 864 y 869 de la sección segunda y en las agrupaciones 01, 02, 03 y 05 de la sección tercera, de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o de la prestación de servicios profesionales que por su naturaleza, si se realizase por cuenta ajena, quedaría incluida en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad, excedan del 130 por ciento de la cuantía media de los referidos rendimientos netos imputados en los tres períodos impositivos anteriores, se reducirá en un 30 por ciento el citado exceso.

A efectos del cálculo de los rendimientos netos de actividades económicas a los que les sea de aplicación esta reducción, así como los de los tres períodos impositivos anteriores, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.°) Los gastos deducibles que sean comunes a otros rendimientos de actividades económicas se prorratearán los mismos de forma proporcional en función de la cuantía de los distintos rendimientos íntegros de actividades económicas computadas en dicho ejercicio.

2.°) En caso de que, en alguno de los tres ejercicios anteriores el rendimiento neto fuera negativo se computará como 0 a efectos del cálculo de dicha media.

La cuantía sobre la que se aplicará esta reducción no podrá superar los 150.000 euros anuales.

La reducción será de aplicación con posterioridad, en su caso, a las reducciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 32 de esta ley.

Disposición transitoria primera. *Prestaciones recibidas de expedientes de regulación de empleo.*

A las cantidades percibidas a partir del 1 de enero de 2001 por beneficiarios de contratos de seguro concertados para dar cumplimiento a lo establecido en la disposición transitoria cuarta del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones que instrumenten las prestaciones derivadas de expedientes de regulación de empleo, que con anterioridad a la celebración del contrato se hicieran efectivas con cargo a fondos internos, y a las cuales les resultara de aplicación la reducción establecida en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, aplicarán la reducción establecida en el artículo 18.2 de esta Ley, sin que a estos efectos la celebración de tales contratos altere el cálculo del período de generación de tales prestaciones.

Disposición transitoria segunda. *Régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social.*

1. Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1999, hayan sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible, deberán integrarse en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo.

2. La integración se hará en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas a la mutualidad que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto de acuerdo con la legislación vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente.

3. Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por ciento de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.

Disposición transitoria tercera. *Contratos de arrendamiento anteriores al 9 de mayo de 1985.*

En la determinación de los rendimientos del capital inmobiliario derivados de contratos de arrendamiento celebrados con anterioridad al 9 de mayo de 1985, que no disfruten del derecho a la revisión de la renta del contrato en virtud de la aplicación de la regla 7.ª del apartado 11 de la disposición transitoria segunda de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, se incluirá adicionalmente, como gasto deducible, mientras subsista esta situación y en concepto de compensación, la cantidad que corresponda a la amortización del inmueble.

Disposición transitoria cuarta. *Régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999.*

Cuando se perciba un capital diferido, a la parte del rendimiento neto total calculado de acuerdo con lo establecido en el artículo 25 de esta Ley correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá, en su caso, de la siguiente forma:

1.º Se determinará la parte del rendimiento neto total que corresponde a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. Para determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima del contrato de seguro, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

En el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

En el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

2.º Para cada una de las partes del rendimiento neto total que corresponde a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará, a su vez, la parte de la misma que se ha generado con anterioridad a 20 de enero de 2006. Para determinar la parte de la misma que se ha generado con anterioridad a dicha fecha, se multiplicará la cuantía resultante de lo previsto en el número 1.º anterior para cada prima satisfecha con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

En el numerador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y el 20 de enero de 2006.

En el denominador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y la fecha de cobro de la prestación.

3.º Se calculará el importe total de los capitales diferidos correspondientes a los seguros de vida a cuyo rendimiento neto le hubiera resultado de aplicación lo establecido en esta disposición, obtenidos desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal del capital diferido.

4.º Cuando sea inferior a 400.000 euros la suma del capital diferido y la cuantía a que se refiere el número 3.º anterior, se determinará el importe a reducir del rendimiento neto total. A estos efectos, se aplicará a cada una de las partes del rendimiento neto calculadas con arreglo a lo dispuesto en el número 2.º anterior el porcentaje del 14,28 por ciento por cada año transcurrido entre el pago de la correspondiente prima y el 31 de diciembre de 1994. Cuando hubiesen transcurrido más de seis años entre dichas fechas, el porcentaje a aplicar será el 100 por ciento.

5.º Cuando sea superior a 400.000 euros la suma del capital diferido y la cuantía a que se refiere el número 3.º anterior, pero el resultado de lo dispuesto en el número 3.º anterior sea inferior a 400.000 euros, se practicará la reducción señalada en apartado 4.º anterior a cada una de las partes del rendimiento neto generadas con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente correspondan a la parte del capital diferido que sumado a la cuantía del apartado 3.º anterior no supere 400.000 euros.

6.º Cuando el resultado de lo dispuesto en el número 3.º anterior sea superior a 400.000 euros, no se practicará reducción alguna.

Disposición transitoria quinta. *Régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales.*

1. Para determinar la parte de las rentas vitalicias y temporales, inmediatas o diferidas, que se considera rendimiento del capital mobiliario, resultarán aplicables exclusivamente los porcentajes establecidos por el artículo 25.3.a), números 2.º y 3.º, de esta Ley, a las prestaciones en forma de renta que se perciban a partir de la entrada en vigor de esta Ley, cuando la constitución de las rentas se hubiera producido con anterioridad a 1 de enero de 1999.

Dichos porcentajes resultarán aplicables en función de la edad que tuviera el perceptor en el momento de la constitución de la renta en el caso de rentas vitalicias o en función de la total duración de la renta si se trata de rentas temporales.

2. Si se acudiera al rescate de rentas vitalicias o temporales cuya constitución se hubiera producido con anterioridad a 1 de enero de 1999, para el cálculo del rendimiento del capital mobiliario producido con motivo del rescate se restará la rentabilidad obtenida hasta la fecha de constitución de la renta.

3. Para determinar la parte de las rentas vitalicias y temporales, inmediatas o diferidas, que se considera rendimiento del capital mobiliario, resultarán aplicables los porcentajes establecidos por el artículo 25.3.a), números 2.º y 3.º, de esta Ley, a las prestaciones en forma de renta que se perciban a partir de la entrada en vigor de esta Ley, cuando la constitución de las mismas se hubiera producido entre el 1 de enero de 1999 y el 31 de diciembre de 2006.

Dichos porcentajes resultarán aplicables en función de la edad que tuviera el perceptor en el momento de la constitución de la renta en el caso de rentas vitalicias o en función de la total duración de la renta si se trata de rentas temporales.

Adicionalmente, en su caso, se añadirá la rentabilidad obtenida hasta la fecha de constitución de la renta a que se refiere el número 4.º del artículo 25.3 a) de esta Ley.

Disposición transitoria sexta. *Reducción por movilidad geográfica aplicable en 2015.*

Los contribuyentes que hubieran tenido derecho a aplicar en 2014 la reducción prevista en la letra b) del apartado 2 del artículo 20 de esta Ley, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2014, como consecuencia de haber aceptado en dicho ejercicio un puesto de trabajo, y continúen desempeñando dicho trabajo en el período impositivo 2015, podrán aplicar en dicho período impositivo la reducción a que se refiere el artículo 20 de esta Ley, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2014, en lugar de la reducción prevista en el segundo párrafo de la letra f) del apartado 2 del artículo 19 de esta Ley.

Disposición transitoria séptima. *Partidas pendientes de compensación.*

1. Las pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 39.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los períodos impositivos 2003, 2004, 2005 y 2006 que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se compensarán con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 48 b) de esta Ley. Las pérdidas patrimoniales no compensadas por insuficiencia del citado saldo se compensarán con el saldo positivo de las rentas previstas en el artículo 48 a) de esta Ley, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.

2. Las pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 40 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los períodos impositivos 2003, 2004, 2005 y 2006 que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se compensarán exclusivamente con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1. b) de esta Ley.

3. La base liquidable general negativa correspondiente a los períodos impositivos 2003, 2004, 2005 y 2006 que se encuentre pendiente de compensación a la fecha de entrada en

vigor de esta Ley, se compensará únicamente con el saldo positivo de la base liquidable general prevista en el artículo 50 de esta Ley.

4. Las cantidades correspondientes a la deducción por doble imposición de dividendos no deducidas por insuficiencia de cuota líquida, correspondientes a los períodos impositivos 2003, 2004, 2005 y 2006, que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se deducirán de la cuota líquida total a que se refiere el artículo 79 de esta Ley, en el plazo que le reste a 31 de diciembre de 2006 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según redacción vigente a dicha fecha.

5. Las pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1 b) de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, correspondientes a los períodos impositivos 2011 y 2012 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2013, se seguirán compensando con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1.b) de esta Ley.

Las pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1 b) de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, correspondientes a los períodos impositivos 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se seguirán compensando con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1.b) de esta Ley.

6. Las pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 48.b) de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, correspondientes a los períodos impositivos 2011 y 2012 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2013, se seguirán compensando en la forma prevista en la letra b) del artículo 48 de esta Ley.

La parte del saldo negativo a que se refiere el artículo 48.b) de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, derivadas de pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales obtenidas en los períodos impositivos 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se compensarán con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1.b) de esta Ley. El resto del saldo negativo anteriormente indicado, se seguirá compensando en la forma prevista en la letra b) del artículo 48 de esta Ley.

7. Los saldos negativos a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 49 de esta Ley correspondientes a los períodos impositivos 2011, 2012, 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se seguirán compensando en la forma prevista en tales letras conforme a la redacción del artículo 49 en vigor el 31 de diciembre de 2014.

Disposición transitoria octava. *Valor fiscal de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales.*

1. A los efectos de calcular el exceso del valor liquidativo a que hace referencia el artículo 95 de esta Ley, se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo a 1 de enero de 1999, respecto de las participaciones y acciones que en el mismo se posean por el contribuyente. La diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

2. Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a 1 de enero de 1999, se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. A estos efectos, se entenderá que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados.

Disposición transitoria novena. *Régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.*

1. El importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará con arreglo a las siguientes reglas:

1.ª) En general, se calcularán, para cada elemento patrimonial, con arreglo a lo establecido en la Sección 4.ª, del Capítulo II, del Título III de esta Ley. De la ganancia patrimonial así calculada se distinguirá la parte de la misma que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá, en su caso, de la siguiente manera:

a) Se calculará el período de permanencia en el patrimonio del contribuyente anterior a 31 de diciembre de 1996 del elemento patrimonial.

A estos efectos, se tomará como período de permanencia en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

En el caso de derechos de suscripción se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar.

Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

b) Se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación lo señalado en esta disposición, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial.

c) Cuando sea inferior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá en el importe resultante de aplicar los siguientes porcentajes por cada año de permanencia de los señalados en la letra a) anterior que exceda de dos:

1.º Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen bienes inmuebles, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria, un 11,11 por ciento.

2.º Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria, un 25 por ciento.

3.º Para las restantes ganancias patrimoniales generadas con anterioridad a 20 de enero de 2006, un 14,28 por ciento.

Estará no sujeta la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 derivada de elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en esta letra c) tuviesen un período de permanencia, tal y como éste se define en la letra a), superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente.

d) Cuando sea superior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, pero el resultado de lo dispuesto en la letra b) anterior sea inferior a 400.000 euros, se practicará la reducción señalada en la letra c) anterior a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que sumado a la cuantía de la letra b) anterior no supere 400.000 euros.

e) Cuando el resultado de lo dispuesto en la letra b) anterior sea superior a 400.000 euros, no se practicará reducción alguna a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006.

2.ª) En los casos de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva a las que resulte aplicable el régimen previsto en las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley, las ganancias y pérdidas patrimoniales se calcularán para cada valor, acción o participación de acuerdo con lo establecido en la Sección 4.ª, del Capítulo II del Título III de esta Ley.

Si, como consecuencia de lo dispuesto en el párrafo anterior, se obtuviera como resultado una ganancia patrimonial, se efectuará la reducción que proceda de las siguientes:

a) Si el valor de transmisión fuera igual o superior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, la parte de la ganancia patrimonial que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá, en su caso, de acuerdo con lo previsto en la regla 1.ª) anterior. A estos efectos, la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 será la parte de la ganancia patrimonial resultante de tomar como valor de transmisión el que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005.

b) Si el valor de transmisión fuera inferior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, se entenderá que toda la ganancia patrimonial se ha generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 y se reducirá, en su caso, de acuerdo con lo previsto en la regla 1.ª) anterior.

3.ª) Si se hubieran efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efectos de la aplicación de lo dispuesto en este apartado 1.

2. A los efectos de lo establecido en esta disposición, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.

Disposición transitoria décima. *Sociedades transparentes y patrimoniales.*

En lo que afecte a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será de aplicación lo establecido en las disposiciones transitorias decimoquinta, decimosexta y vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Disposición transitoria undécima. *Régimen transitorio aplicable a las prestaciones derivadas de los contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones.*

1. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006.

2. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir de 1 de enero de 2007 correspondientes a seguros colectivos contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006, podrá aplicarse el régimen fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006. Este régimen será sólo aplicable a la parte de la prestación correspondiente a las primas satisfechas hasta 31 de diciembre de 2006, así como las primas ordinarias previstas en la póliza original satisfechas con posterioridad a esta fecha.

No obstante los contratos de seguro colectivo que instrumentan la exteriorización de compromisos por pensiones pactadas en convenios colectivos de ámbito supraempresarial bajo la denominación «premios de jubilación» u otras, que consistan en una prestación pagadera por una sola vez en el momento del cese por jubilación, suscritos antes de 31 de diciembre de 2006, podrán aplicar el régimen fiscal previsto en este apartado 2.

3. El régimen transitorio previsto en esta disposición únicamente podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas en el ejercicio en el que acaezca la contingencia correspondiente, o en los dos ejercicios siguientes.

No obstante, en el caso de contingencias acaecidas en los ejercicios 2011 a 2014, el régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en el que acaeció la contingencia correspondiente. En el caso de contingencias acaecidas en los ejercicios 2010 o anteriores, el régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta el 31 de diciembre de 2018.

Disposición transitoria duodécima. *Régimen transitorio aplicable a los planes de pensiones, de mutualidades de previsión social y de planes de previsión asegurados.*

1. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006.

2. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir del 1 de enero de 2007, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006.

3. El límite previsto en el artículo 52.1.a) de esta Ley no será de aplicación a las cantidades aportadas con anterioridad a 1 de enero de 2007 a sistemas de previsión social y que a esta fecha se encuentren pendientes de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma.

4. El régimen transitorio previsto en esta disposición únicamente podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas en el ejercicio en el que acaezca la contingencia correspondiente, o en los dos ejercicios siguientes.

No obstante, en el caso de contingencias acaecidas en los ejercicios 2011 a 2014, el régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en el que acaeció la contingencia correspondiente. En el caso de contingencias acaecidas en los ejercicios 2010 o anteriores, el régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta el 31 de diciembre de 2018.

Disposición transitoria decimotercera. *Compensaciones fiscales.*

(Suprimida)

Disposición transitoria decimocuarta. *Transformación de determinados contratos de seguros de vida en planes individuales de ahorro sistemático.*

1. Los contratos de seguro de vida formalizados con anterioridad al 1 de enero de 2007 y en los que el contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente, podrán transformarse en planes individuales de ahorro sistemático regulados en la disposición adicional tercera de esta Ley, y por tanto, serán de aplicación el artículo 7.v) y la disposición adicional tercera de esta misma Ley, en el momento de constitución de las rentas vitalicias siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el límite máximo anual satisfecho en concepto de primas durante los años de vigencia del contrato de seguro no haya superado los 8.000 euros, y el importe total de las primas acumuladas no haya superado la cuantía de 240.000 euros por contribuyente.

b) Que hubieran transcurrido más de cinco años desde la fecha de pago de la primera prima.

2. No podrán transformarse en planes individuales de ahorro sistemático los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible.

3. En el momento de la transformación se hará constar de forma expresa y destacada en el condicionando del contrato que se trata de un plan individual de ahorro sistemático regulado en la disposición adicional tercera de esta Ley.

4. Una vez realizada la transformación, en el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, el contribuyente deberá integrar en el periodo impositivo en el que se produzca la anticipación, la renta que estuvo exenta por aplicación de lo dispuesto en la letra v) del artículo 7 de esta Ley, sin que resulte aplicable la disposición transitoria decimotercera de esta Ley.

Disposición transitoria decimoquinta. *Deducción por alquiler de la vivienda habitual.*

1. Podrán aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición, los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda habitual.

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

2. La deducción por alquiler de la vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.7 y 77.1 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014.

Disposición transitoria decimosexta. *Contribuyentes con residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma al que no le resulte de aplicación el nuevo modelo de financiación autonómica.*

Los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma al que no le resulte de aplicación el modelo de financiación previsto en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, calcularán la cuota íntegra estatal y autonómica de este Impuesto tomando en consideración los artículos 3, 63, 66, 67, 68, 74, 76, 77 y 78 de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2009.

Disposición transitoria decimoséptima. *Trabajadores desplazados a territorio español.*

Los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de esta Ley conforme a lo dispuesto en el citado artículo, y en su caso, en la disposición transitoria decimoséptima, ambos de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, aplicando los tipos de gravamen previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en vigor en esta última fecha, sin perjuicio de lo dispuesto en materia de retenciones en el primer párrafo de la letra f) del artículo 93.2 de esta Ley.

La opción por la aplicación de lo dispuesto en esta disposición transitoria deberá realizarse en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2015 y se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial.

Disposición transitoria decimoctava. *Deducción por inversión en vivienda habitual.*

1. Podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición:

a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.

b) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.

c) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con

anterioridad a 1 de enero de 2013 siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2.ª de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

2. La deducción por inversión en vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1, y 78 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

3. Los contribuyentes que por aplicación de lo establecido en esta disposición ejerciten el derecho a la deducción estarán obligados, en todo caso, a presentar declaración por este Impuesto y el importe de la deducción así calculada minorará el importe de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del Impuesto a los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 69 de esta Ley.

4. Los contribuyentes que con anterioridad a 1 de enero de 2013 hubieran depositado cantidades en cuentas vivienda destinadas a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, siempre que en dicha fecha no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta, podrán sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica devengadas en el ejercicio 2012 las deducciones practicadas hasta el ejercicio 2011, sin intereses de demora.

Disposición transitoria decimonovena. *Disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles.*

1. Podrán acordar su disolución y liquidación, con aplicación del régimen fiscal previsto en esta disposición, las sociedades civiles en las que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que con anterioridad a 1 de enero de 2016 les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas previsto en la Sección 2.ª del Título X de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que a partir de 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que en los seis primeros meses del ejercicio 2016 se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, para la extinción de la sociedad civil.

Reglamentariamente se establecerán los requisitos formales exigidos para la aplicación de lo dispuesto en la presente disposición.

2. La disolución con liquidación de dichas sociedades tendrá el siguiente régimen fiscal:

a) Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto "operaciones societarias", hecho imponible "disolución de sociedades", del artículo 19.1.1.º del texto refundido del Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

b) No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.

c) A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los socios de la sociedad que se disuelve:

1.º El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve, determinado de acuerdo con lo establecido en

la disposición transitoria trigésima segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado.

2.º Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo anterior resultase negativo, dicho resultado se considerará renta o ganancia patrimonial, según que el socio sea persona jurídica o física, respectivamente. En este supuesto, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerará que tiene un valor de adquisición cero.

3.º Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo 1.º anterior resultase cero o positivo, se considerará que no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial.

Cuando dicho resultado sea cero, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, tendrá como valor de adquisición cero.

Si el resultado fuese positivo, el valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

4.º Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerarán adquiridos por éste en la fecha de su adquisición por la sociedad.

3. Hasta la finalización del proceso de extinción de la sociedad civil, siempre que la misma se realice dentro del plazo indicado en la letra c) del apartado 1 de esta disposición transitoria, continuará aplicándose el régimen de atribución de rentas previsto en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley, sin que la sociedad civil llegue a adquirir la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

En caso contrario, la sociedad civil tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades desde 1 de enero de 2016 y no resultará de aplicación el citado régimen de atribución de rentas.

Disposición transitoria vigésima. *Gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.*

Sin perjuicio de lo establecido en la disposición derogatoria segunda de esta Ley, el artículo 40 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, prorrogará su vigencia durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014 para los gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.

Disposición transitoria vigésima primera. *Deducción por obras de mejora en la vivienda habitual satisfechas con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2011.*

1. Los contribuyentes que con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2011 hayan satisfecho cantidades por las que hubieran tenido derecho a la deducción por obras de mejora en la vivienda habitual conforme a la redacción original de la disposición adicional vigésima novena de esta Ley, aplicarán la deducción en relación con tales cantidades conforme a la citada redacción.

2. En ningún caso, por aplicación de lo dispuesto en esta disposición, la base anual y la base acumulada de la deducción correspondientes al conjunto de obras de mejora podrán exceder de los límites establecidos en la disposición adicional vigésima novena de esta ley.

Disposición transitoria vigésima segunda. *Indemnizaciones por despido exentas.*

1. Las indemnizaciones por despidos producidos desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, y hasta el día de la entrada en vigor de la Ley, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, estarán exentas en la cuantía que no exceda de la que hubiera correspondido en el caso de que éste hubiera sido declarado improcedente, cuando el empresario así lo reconozca en el momento de la comunicación del despido o en cualquier

otro anterior al acto de conciliación y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.

2. Las indemnizaciones por despido o cese consecuencia de los expedientes de regulación de empleo a que se refiere la disposición transitoria décima de la Ley, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, aprobados por la autoridad competente a partir de 8 de marzo de 2009, estarán exentas en la cuantía que no supere cuarenta y cinco días de salario, por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades.

3. El límite previsto en el último párrafo de la letra e) del artículo 7 de esta Ley no resultará de aplicación a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014. Tampoco resultará de aplicación a los despidos que se produzcan a partir de esta fecha cuando deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado, o un despido colectivo en el que se hubiera comunicado la apertura del período de consultas a la autoridad laboral, con anterioridad a dicha fecha.

Disposición transitoria vigésima tercera. *Tipo de retención aplicable a los rendimientos de actividades profesionales y a determinados rendimientos del trabajo.*

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos previstos en el apartado 3 y en la letra a) del apartado 5, ambos del artículo 101 de esta Ley, satisfechos o abonados hasta el 31 de agosto de 2012, será el previsto en dicho artículo, en su redacción vigente a 1 de enero de 2012.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta aplicable a dichos rendimientos que se satisfagan a abonen a partir de 1 de septiembre de 2012 será el previsto en el primer párrafo del apartado 4 de la disposición adicional trigésima quinta de esta Ley, salvo en el supuesto en el que resulte de aplicación el porcentaje del 9 por ciento previsto en el segundo párrafo de la letra a) del apartado 5 del artículo 101 de esta Ley.

Disposición transitoria vigésima cuarta. *Rendimientos del trabajo en especie consistentes en la utilización de vivienda.*

Durante el período impositivo 2013, los rendimientos del trabajo en especie derivados de la utilización de vivienda cuando esta no sea propiedad del pagador se podrán seguir valorando conforme a lo dispuesto en la letra a) del número 1.º del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, siempre que la entidad empleadora ya viniera satisfaciendo los mismos en relación con dicha vivienda con anterioridad a 4 de octubre de 2012.

Disposición transitoria vigésima quinta. *Reducciones aplicables a determinados rendimientos.*

1. El límite de la reducción previsto en el artículo 18.2 de esta Ley para la extinción de relaciones laborales o mercantiles no se aplicará a los rendimientos del trabajo que deriven de extinciones producidas con anterioridad a 1 de enero de 2013.

2. Los rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley con período de generación superior a dos años, podrán aplicar la reducción prevista en el apartado 2 del artículo 18 de esta Ley cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos, siempre que la fecha de la extinción de la relación sea anterior a 1 de agosto de 2014.

3. Los rendimientos distintos de los procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley, que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con derecho a la aplicación de la reducción prevista en los artículos 18.2, 23.3 26.2 y 32.1 de la Ley del Impuesto en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, podrán seguir aplicando la reducción prevista, respectivamente, en los artículos 18.2, 23.3, 26.2 y 32.1 de esta Ley a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación,

computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

En relación con rendimientos previstos en el párrafo anterior derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha, la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único período impositivo no alterará el inicio del período de generación del rendimiento.

4. En el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que hubieran sido concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015 y se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se concedieron anualmente, podrán aplicar la reducción prevista en el apartado 2 del artículo 18 de esta Ley aun cuando en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se ejerciten, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años a los que hubiera aplicado la reducción prevista en dicho apartado. En este caso será de aplicación el límite previsto en el número 1.º de la letra b) del apartado 2 del artículo 18 de esta Ley en su redacción, en vigor a 31 de diciembre de 2014, a los rendimientos del trabajo derivados de todas las opciones de compra concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Disposición transitoria vigésima sexta. *Régimen transitorio aplicable a la imputación de primas de seguros colectivos contratados con anterioridad a 1 de diciembre de 2012.*

A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra f) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, en los seguros colectivos contratados con anterioridad a 1 de diciembre de 2012, en los que figuren primas de importe determinado expresamente, y el importe anual de estas supere el límite fijado en dicho artículo, no será obligatoria la imputación por ese exceso.

Disposición transitoria vigésima séptima. *Acciones o participaciones de entidades de nueva o reciente creación adquiridas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización.*

Los contribuyentes que obtengan ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones adquiridas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013 podrán aplicar la exención prevista en la disposición adicional trigésima cuarta de esta Ley en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha disposición adicional.

Disposición transitoria vigésima octava. *Acciones o participaciones adquiridas con el saldo de cuentas ahorro-empresa.*

No formará parte de la base de la deducción regulada en el artículo 68.1 de esta Ley el importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de cuentas ahorro-empresa en la medida en que dicho saldo hubiera sido objeto de deducción.

Disposición transitoria vigésima novena. *Transmisiones de derechos de suscripción anteriores a 1 de enero de 2017.*

Para la determinación del valor de adquisición de los valores a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley, se deducirá el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2017, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar.

Disposición transitoria trigésima. *Socios de sociedades civiles que tengan la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.*

1. Los contribuyentes de este Impuesto que sean socios de sociedades civiles, a las que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas previsto en la Sección 2.ª del Título X de la esta Ley y adquieran la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, podrán seguir aplicando las deducciones en la cuota íntegra previstas en el artículo 68.2 de esta Ley que estuviesen pendientes de aplicación a 1 de enero de 2016 en los términos previstos en el artículo 69 de esta Ley, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2. En lo que afecte a los contribuyentes de este Impuesto, será de aplicación lo dispuesto en la disposición transitoria trigésima segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Disposición transitoria trigésima primera. *Requisito de antigüedad a efectos de tratamiento de Planes Individuales de Ahorro Sistemático de contratos de seguro formalizados antes de 1 de enero de 2015.*

A los Planes Individuales de Ahorro Sistemático formalizados con anterioridad al 1 de enero de 2015, les será de aplicación el requisito de cinco años fijado en la letra g) de la disposición adicional tercera de esta Ley.

La transformación de un Plan Individual de Ahorro Sistemático formalizado antes de 1 de enero de 2015, o de un contrato de seguro de los regulados en la disposición transitoria decimocuarta de esta Ley, mediante la modificación del vencimiento del mismo, con la exclusiva finalidad de anticipar la constitución de la renta vitalicia a una fecha que cumpla con el requisito de antigüedad de cinco años desde el pago de la primera prima exigido por las citadas disposiciones, no tendrá efectos tributarios para el tomador.

Disposición transitoria trigésimo segunda. *Límites para la aplicación del método de estimación objetiva en los ejercicios 2016 a 2024.*

Para los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 y 2024, las magnitudes de 150.000 y 75.000 euros a que se refiere el apartado a') de la letra b) de la norma 3.ª del apartado 1 del artículo 31 de esta ley, quedan fijadas en 250.000 y 125.000 euros, respectivamente.

Asimismo, para dichos ejercicios, la magnitud de 150.000 euros a que se refiere la letra c) de la norma 3.ª del apartado 1 del artículo 31 de esta ley, queda fijada en 250.000 euros.

Disposición transitoria trigésima tercera. *Aplicación en el ejercicio 2018 de la deducción establecida en el artículo 81 bis.*

En el período impositivo 2018, la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad y el incremento de la deducción previsto por cada uno de los hijos que excedan del número mínimo de hijos exigido para la adquisición de la condición de familia numerosa de categoría general o especial, se determinará tomando en consideración exclusivamente los meses iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

Disposición transitoria trigésima cuarta. *Obligación de declarar en el período impositivo 2018.*

Cuando el impuesto correspondiente al período impositivo 2018 se hubiera devengado a partir de la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, el límite de 14.000 euros establecido en el primer párrafo del apartado 3 del artículo 96 de esta Ley será de 12.643 euros.

Disposición transitoria trigésima quinta. *Cuantía exenta del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas en los ejercicios 2018 y 2019.*

Los premios derivados de juegos celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, estarán

exentos del gravamen especial en la cuantía prevista en el apartado 2 de la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2017.

Dicha cuantía será de 10.000 euros para los premios derivados de juegos celebrados en el período impositivo 2018 a partir de la entrada en vigor de la citada Ley, y de 20.000 euros para los premios derivados de juegos celebrados en el período impositivo 2019.

Disposición transitoria trigésima sexta. *Aplicación del régimen de diferimiento a determinadas participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva adquiridas con anterioridad a 1 de enero de 2022.*

El requisito establecido en el número 3.º de la letra a) del apartado 2 del artículo 94 de esta Ley no será de aplicación a las participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva a que se refiere dicho número 3.º adquiridas por el contribuyente con anterioridad a 1 de enero de 2022 y no cotizadas en bolsa de valores española, siempre que el importe del reembolso o transmisión no se destine a la adquisición de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva previstas en el citado número 3º.

Disposición transitoria trigésima séptima. *Deducción por maternidad.*

Cuando en el período impositivo 2022 se hubiera tenido derecho a la deducción por maternidad y al complemento de ayuda para la infancia previsto en la Ley 19/2021 en relación con el mismo descendiente, se podrá seguir practicando la deducción por maternidad a partir de 1 de enero de 2023, aun cuando alguno de los progenitores tuviera derecho al citado complemento respecto de dicho descendiente, siempre que se cumplan el resto de los requisitos establecidos en la normativa vigente a partir de 1 de enero de 2023.

Disposición transitoria trigésima octava. *Reducción aplicable a determinados arrendamientos de viviendas.*

A los rendimientos netos positivos de capital inmobiliario derivados de contratos de arrendamiento de vivienda que se hubieran celebrado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, les resultará de aplicación la reducción prevista en el apartado 2 del artículo 23 de esta ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2021.

Disposición derogatoria primera. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

1. A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma, y en particular el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. No obstante lo previsto en el apartado anterior, conservarán su vigencia en lo que se refiere a este Impuesto:

1.º La disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de intermediarios financieros.

2.º La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, salvo lo dispuesto en el artículo 32 de la misma.

3.º Las disposiciones adicionales decimosexta, decimoséptima y vigésima tercera de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4.º Los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

5.º La Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

6.º El Real Decreto-ley 7/1994, de 20 de junio, sobre Libertad de Amortización para las Inversiones Generadoras de Empleo.

7.º El Real Decreto-ley 2/1995, de 17 de febrero, sobre Libertad de Amortización para las Inversiones Generadoras de Empleo.

8.º La disposición transitoria undécima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

9.º El artículo 13 de la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de solidaridad con las víctimas del terrorismo.

10.º Las disposiciones adicionales tercera y sexta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

11.º La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

12.º La disposición transitoria segunda de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

13.º Las disposiciones adicionales quinta, decimoctava, trigésima tercera, trigésima cuarta y trigésima séptima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

14.º El artículo 5.7 del Real Decreto-Ley 6/2004, de 17 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los incendios e inundaciones acaecidos en las Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña, Andalucía, La Rioja, Comunidad Foral de Navarra y Comunidad Valenciana.

15.º El artículo 1 del texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación vehículos a motor aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre.

16.º El artículo 7 del Real Decreto-ley 8/2004, de 5 de noviembre, sobre indemnizaciones a los participantes en operaciones internacionales de paz y seguridad.

17.º El artículo 5.7 de la Ley 2/2005, de 15 de marzo, por la que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los incendios e inundaciones acaecidos en las Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña, Andalucía, La Rioja, Comunidad Foral de Navarra y Comunidad Valenciana.

18.º El artículo 3.7 del Real Decreto-Ley 11/2005, de 22 de julio, por el que se aprueban medidas urgentes en materia de incendios forestales.

3. La derogación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1 no perjudicará los derechos de la Hacienda pública respecto a las obligaciones devengadas durante su vigencia.

Disposición derogatoria segunda. *Impuesto sobre Sociedades.*

1. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007 quedan derogados el artículo 23 y el Capítulo VI del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 quedan derogados los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, apartados 2 y 3 del artículo 39, artículos 40 y 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

3. **(Derogado)**

4. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014 quedan derogados el apartado 1 del artículo 34 y los apartados 1, 3 y 7 del artículo 38 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Disposición final primera. *Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.*

1. Con efectos desde el 1 de enero de 2006, se modifica la disposición transitoria quinta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición transitoria quinta. *Régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999.*

1. Cuando se perciba un capital diferido con anterioridad a 20 de enero de 2006, la parte de prestación correspondiente a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 se reducirá en un 14,28 por 100 por cada año, redondeado por exceso, que medie entre el abono de la prima y el 31 de diciembre de 1994, una vez calculado el rendimiento de acuerdo con lo establecido en los artículos 23, 24 y 94 de esta Ley, excluido lo previsto en el último párrafo del apartado 2.b) de este artículo 94. Cuando hubiesen transcurrido más de seis años entre dichas fechas, el porcentaje a aplicar será el 100 por 100.

2. Cuando se perciba un capital diferido a partir de 20 de enero de 2006, la parte de la prestación correspondiente a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 anterior.

A estos efectos, para determinar la parte de la prestación que, correspondiendo a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se ha generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, se multiplicará la misma por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

En el numerador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y el 20 de enero de 2006.

En el denominador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y la fecha de cobro de la prestación.»

2. Con efectos desde el 1 de enero de 2006, se modifica la disposición transitoria novena del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición transitoria novena. *Ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.*

1. El importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará con arreglo a las siguientes reglas:

A) Transmisiones efectuadas hasta el 19 de enero de 2006.

1.ª) Las ganancias patrimoniales se calcularán, para cada elemento patrimonial, con arreglo a lo establecido en la Sección 4.ª, del Capítulo I, del Título II del texto refundido de esta Ley.

La ganancia patrimonial calculada se reducirá de la siguiente manera:

a) Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

En el caso de derechos de suscripción se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan.

Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

b) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen bienes inmuebles, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria, la ganancia patrimonial se reducirá en un 11,11 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en el párrafo a) anterior que exceda de dos.

c) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria, la ganancia se reducirá en un 25 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en el párrafo a) anterior que exceda de dos.

d) Las restantes ganancias patrimoniales se reducirán en un 14,28 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en el párrafo a) anterior que exceda de dos.

e) Estará no sujeta la ganancia patrimonial derivada de elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en los párrafos b), c) y d) anteriores tuviesen un período de permanencia, tal y como éste se define en el párrafo a), superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente.

2.ª) Si se hubieran efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efectos de la aplicación de lo dispuesto en la regla 1.ª) anterior.

B) Transmisiones efectuadas a partir del 20 de enero de 2006.

1.ª) La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá con arreglo a lo dispuesto en la letra A) anterior. A estos efectos, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 vendrá determinada por la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

Estará no sujeta la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 derivada de elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en los párrafos b), c) y d) de la regla 1.ª de la letra A) anterior, tuviesen un período de permanencia, tal y como éste se define en el párrafo a) de la regla 1.ª de la letra A) anterior, superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente.

2.ª) En los casos de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva a las que resulte aplicable el régimen previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 35 de esta Ley, las ganancias y pérdidas patrimoniales se calcularán para cada valor, acción o participación de acuerdo con lo establecido en la Sección 4.ª, del Capítulo I del Título II de esta Ley.

Si, como consecuencia de lo dispuesto en el párrafo anterior, se obtuviera como resultado una ganancia patrimonial, se efectuará la reducción que proceda de las siguientes:

a) Si el valor de transmisión fuera igual o superior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, la parte de la ganancia patrimonial que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá de acuerdo con lo previsto en la regla 1.ª anterior. A estos efectos, la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 será la parte de la ganancia patrimonial resultante de tomar como valor de transmisión el que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005.

b) Si el valor de transmisión fuera inferior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, la ganancia patrimonial se reducirá de acuerdo con lo previsto en la letra A) anterior.

2. A los efectos de lo establecido en esta disposición, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la

desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.»

3. Con efectos desde el 1 de enero de 2006, se añade una disposición transitoria decimoquinta al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición transitoria decimoquinta. *Régimen transitorio aplicable en el supuesto de fallecimiento durante el período impositivo 2006.*

En el supuesto de finalización del período impositivo 2006 con anterioridad a la entrada en vigor de la disposición final primera de la Ley 35/2006, 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, los sucesores del causante aplicarán en dicha declaración las disposiciones transitorias quinta y novena de esta Ley según su redacción vigente a 31 de diciembre de 2005.»

Disposición final segunda. *Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.*

1. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se da nueva redacción al punto 2.º de la letra e) del apartado 4 del artículo 30 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente manera:

«2.º El sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a la depreciación del valor de la participación se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con la ocasión de su transmisión. La deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se refiere este párrafo e) tenga carácter parcial.

En este supuesto, la deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo o a la participación en beneficios el tipo de gravamen que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde a las ganancias patrimoniales integradas en la parte especial de la base imponible o en la del ahorro, para el caso de transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2007.»

2. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se da nueva redacción al artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente manera:

«Artículo 43. *Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, a planes de previsión social empresarial o por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.*

1. El sujeto pasivo podrá practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo y a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo.

2. Asimismo, el sujeto pasivo podrá practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento de las aportaciones realizadas a favor de patrimonios protegidos de

los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, o de sus parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, de sus cónyuges o de las personas a cargo de dichos trabajadores en régimen de tutela o acogimiento regulados en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y de Modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Las aportaciones que generen el derecho a practicar la deducción prevista en este apartado no podrán exceder de 8.000 euros anuales por cada trabajador o persona discapacitada.

b) Las aportaciones que excedan del límite previsto en la letra anterior darán derecho a practicar la deducción en los cuatro períodos impositivos siguientes, hasta agotar, en su caso, en cada uno de ellos el importe máximo que genera el derecho a deducción.

Cuando concurran en un mismo período impositivo deducciones en la cuota por aportaciones efectuadas en el ejercicio, con deducciones pendientes de practicar de ejercicios anteriores se practicarán, en primer lugar, las deducciones procedentes de las aportaciones de los ejercicios anteriores, hasta agotar el importe máximo que genera el derecho a deducción.

c) Tratándose de aportaciones no dinerarias se tomará como importe de la aportación el que resulte de lo previsto en el artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de las contribuciones empresariales a patrimonios protegidos.

3. Cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros, la deducción prevista en los apartados 1 y 2 anteriores se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales y aportaciones que correspondan al importe de la retribución bruta anual reseñado en dichos apartados.

4. Esta deducción no se podrá aplicar respecto de las contribuciones realizadas al amparo del régimen transitorio establecido en las disposiciones transitorias cuarta, quinta y sexta del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. Asimismo, no será aplicable en el caso de compromisos específicos asumidos con los trabajadores como consecuencia de un expediente de regulación de empleo.

5. Cuando se efectúen disposiciones de bienes o derechos aportados al patrimonio protegido de los trabajadores, de sus parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, en los términos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 5 del artículo 54 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el sujeto pasivo que efectuó la aportación, en el período en que se hayan incumplido los requisitos, conjuntamente con la cuota correspondiente a su período impositivo, ingresará la cantidad deducida conforme a lo previsto en este artículo, además de los intereses de demora.»

3. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 57 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente manera:

«1. Las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley de instituciones de inversión colectiva con excepción de las sometidas al tipo general de gravamen, no tendrán derecho a deducción alguna de la cuota ni a la exención de rentas en la base imponible para evitar la doble imposición internacional.»

4. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se da nueva redacción al apartado 2 del artículo 67 del texto refundido de la Ley del

Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente manera:

«2. Se entenderá por sociedad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Tener alguna de las formas jurídicas establecidas en el apartado anterior o, en su defecto, tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español podrán ser considerados sociedades dominantes respecto de las sociedades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social de otra u otras sociedades el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.

c) Que dicha participación se mantenga durante todo el período impositivo.

El requisito de mantenimiento de la participación durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.

d) Que no sea dependiente de ninguna otra residente en territorio español, que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

e) Que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas.

f) Que, tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes de ninguna otra residente en territorio español que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y residan en un país o territorio con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.»

5. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 94 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente manera:

«1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo de este impuesto o del contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante de este impuesto o el contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el cinco por ciento.

c) Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se tendrán que cumplir además de los requisitos señalados en los párrafos a) y b), los siguientes:

1.º Que la entidad de cuyo capital social sean representativos sea residente en territorio español y que a dicha entidad no le sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, previstos en esta Ley, ni tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y no cumpla los demás requisitos establecidos en el cuarto párrafo del apartado 1 del artículo 116 de esta Ley.

2.º Que representen una participación de, al menos, un cinco por ciento de los fondos propios de la entidad.

3.º Que se posean de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.

d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en el párrafo c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio.»

6. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se da nueva redacción al apartado 10 del artículo 107 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente manera:

«10. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, el valor de adquisición se incrementará en el importe de la renta positiva que, sin efectiva distribución, hubiese sido incluida en la base imponible de los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

En el caso de sociedades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, el valor de transmisión a computar será como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor normal de mercado si éste fuere inferior.»

7. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 116 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente manera:

«1. Podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las entidades cuyo objeto social comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

Los valores o participaciones representativos de la participación en el capital de la entidad de tenencia de valores extranjeros deberán ser nominativos.

Las entidades sometidas a los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, no podrán acogerse al régimen de este capítulo.

Tampoco podrán acogerse las entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que en el mismo tiempo de al menos 90 días del ejercicio social más del 50 por ciento del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos que éste está constituido por el cónyuge y las demás personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive, excepto que la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no cumplan las condiciones anteriores o cuando una persona jurídica de derecho público sea titular de más del 50 por ciento del capital, así como cuando los valores representativos de la participación de la entidad estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de valores.»

8. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se da nueva redacción a la letra b) del apartado 1 del artículo 118 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente manera:

«b) Cuando el perceptor sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el beneficio distribuido se considerará renta general y se podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional en los términos previstos en

el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto de los impuestos pagados en el extranjero por la entidad de tenencia de valores y que correspondan a las rentas exentas que hayan contribuido a la formación de los beneficios percibidos.»

9. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se da nueva redacción al apartado 4 del artículo 123 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente manera:

«4. Los partícipes o miembros de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común integrarán en la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las cantidades que les sean efectivamente distribuidas por la comunidad. Dichos ingresos tendrán el tratamiento previsto para las participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad, a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo 25 de la Ley 35/2006, 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.»

10. Con efectos a partir de 1 de enero de 2007, se da nueva redacción al apartado 6 del artículo 140 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente manera:

«6. El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el siguiente:

a) Con carácter general, el 18 por 100.

Cuando se trate de rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos situados en Ceuta, Melilla o sus dependencias, obtenidas por entidades domiciliadas en dichos territorios o que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal, dicho porcentaje se dividirá por dos.

b) En el caso de rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, el 24 por 100.

Reglamentariamente podrán modificarse los porcentajes de retención e ingreso a cuenta previstos en este apartado.»

11. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se añade una disposición adicional octava al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición adicional octava. *Tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.*

1. El tipo general de gravamen establecido en el apartado 1 del artículo 28 de esta Ley será el:

32,5 por ciento, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

30 por ciento, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

La referencia del tercer párrafo del apartado 7 del artículo 28 de esta ley al tipo de gravamen del 35 por ciento se entenderá realizada a los tipos de gravamen del párrafo anterior.

2. El tipo de gravamen establecido en el apartado 7 del artículo 28 de esta Ley será el:

37,5 por ciento, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

35 por ciento, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

La referencia del apartado 5 del artículo 30 de esta Ley al tipo de gravamen del 40 por ciento se entenderá realizada a los tipos de gravamen del párrafo anterior.»

12. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se da nueva redacción al artículo 114 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Artículo 114. *Tipo de gravamen.*

Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 108 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta ley deban tributar a un tipo diferente del general:

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 25 por ciento.
b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 30 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 120.202,41 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.»

13. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se añade una disposición adicional novena al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición adicional novena. *Reducción de la bonificación de actividades exportadoras.*

La bonificación regulada en el apartado 1 del artículo 34 de esta Ley se determinará multiplicando el porcentaje de bonificación establecido en dicho apartado por el coeficiente siguiente:

0.875, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.
0.750, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.
0.625, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.
0.500, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.
0.375, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.
0.250, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012.
0.125, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013.
El porcentaje de bonificación que resulte se redondeará en la unidad superior.»

14. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se añade una disposición adicional décima al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición adicional décima. *Reducción de las deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de determinadas actividades.*

1. Las deducciones reguladas en los artículos 36, los apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, artículos 39, 40 y 43 de esta Ley, se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dichos artículos por el coeficiente siguiente:

0.8, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.
0.6, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.
0.4, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.
0.2, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

El porcentaje de deducción que resulte se redondeará en la unidad superior.

2. Las deducciones reguladas en el artículo 35 de esta Ley, se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dicho artículo por el coeficiente siguiente:

0.92, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

0.85, en los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

El porcentaje de deducción que resulte se redondeará en la unidad inferior.

3. Para determinar la deducción establecida en el artículo 37 de esta Ley, el porcentaje de deducción aplicable en los períodos impositivos a que se refiere el apartado 1 será del 12, 9, 6 y 3 por ciento, respectivamente.

4. Las deducciones reguladas en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 38 de esta Ley, se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción fijados en dichos apartados por los coeficientes establecidos en la disposición adicional novena de esta Ley. El porcentaje de deducción que resulte se redondeará en la unidad superior.

15. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se añade una disposición transitoria decimonovena al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición transitoria decimonovena. *Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero.*

Las deducciones en la base imponible practicadas en períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007 al amparo del artículo 23 de esta Ley, se regularán por lo en él establecido, aun cuando la integración en la base imponible y demás requisitos se produzcan en períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha.»

16. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se añade una disposición transitoria vigésima al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición transitoria vigésima. *Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición.*

1. Las deducciones establecidas en el artículo 30 de esta Ley, que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se podrán deducir en los períodos impositivos que concluyan dentro del resto del plazo establecido en el referido artículo. El importe de la deducción se calculará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que esta se aplique.

2. Las deducciones que resultaron de aplicar lo establecido en los artículos 29 bis y 30 bis de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en los artículos 31.1.b) y 32.3 de esta Ley, que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se podrán deducir en los períodos impositivos que concluyan dentro del resto del plazo establecido en los referidos artículos. El importe de la deducción se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que esta se aplique.

3. Lo establecido en los dos apartados anteriores también será de aplicación a las deducciones a que se refieren los artículos 30, 31.1.b) y 32.3 de esta Ley, generadas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 cuando se apliquen en períodos impositivos posteriores en los que el tipo de gravamen sea diferente al vigente en el que se generaron.»

17. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se añade una disposición transitoria vigésima primera al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición transitoria vigésima primera. *Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de practicar.*

1. Las deducciones establecidas en los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, artículos 39, 40 y 43 de esta Ley, pendientes de aplicación al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI de esta Ley, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010. Dichos requisitos son igualmente aplicables para consolidar las deducciones practicadas en períodos impositivos iniciados antes de aquella fecha.

2. Las deducciones establecidas en el artículo 35 de esta Ley, pendientes de aplicación al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2012, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI de esta Ley, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2011. Dichos requisitos son igualmente aplicables para consolidar las deducciones practicadas en períodos impositivos iniciados antes de aquella fecha.

3. Las deducciones establecidas en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 38 de esta Ley, pendientes de aplicación al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2014, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI de esta Ley, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2013. Dichos requisitos son igualmente aplicables para consolidar las deducciones practicadas en períodos impositivos iniciados antes de aquella fecha.»

18. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se añade una disposición transitoria vigésima segunda al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición transitoria vigésima segunda. *Régimen transitorio de las sociedades patrimoniales. Tributación por el régimen general.*

1. La base imponible de las sociedades patrimoniales cuyo período impositivo se haya iniciado dentro de 2006 y concluya en el año 2007 se determinará, en su caso, aplicando las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2006.

2. La integración de las rentas devengadas y no integradas en la base imponible de los períodos impositivos en los que la sociedad tributó en el régimen de las sociedades patrimoniales se realizará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007. Las rentas que se hayan integrado en la base imponible del sujeto pasivo en aplicación del régimen de sociedades patrimoniales no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo.

3. Las bases imponibles negativas generadas en períodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales que estuviesen pendientes de compensar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, podrán ser compensadas en las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 25 de esta Ley.

4. Las deducciones por doble imposición de dividendos a que se refiere el artículo 81 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, generadas en períodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades

patrimoniales, que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se podrán deducir, al 50 ó 100 por ciento, en las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 30 de esta Ley.

5. Las deducciones en la cuota íntegra a que se refiere el artículo 69.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, generadas en períodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales, que estuviesen pendientes de aplicar al comienzo del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2007, se podrán deducir en las condiciones y requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI de esta Ley.

6. La distribución de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen especial de las sociedades patrimoniales, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades patrimoniales, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirá el siguiente tratamiento:

a) Cuando el perceptor sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de la Ley 35/2006, 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, no se integrarán en la renta del período impositivo de dicho impuesto. La distribución del dividendo no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.

b) Cuando el perceptor sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, los beneficios percibidos se integrarán, en todo caso, en la base imponible y darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos en los términos establecidos en los apartados 1 y 4 del artículo 30 de esta Ley.

c) Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que les corresponda de acuerdo con lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre no Residentes para estos contribuyentes.

7. Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en sociedades que se correspondan con reservas procedentes de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realiza la transmisión y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:

a) Cuando el transmitente sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a efectos de la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial se aplicará lo dispuesto en el artículo 35.1.c) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, vigente al 31 de diciembre de 2006.

b) Cuando el transmitente sea una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades, o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, en ningún caso podrá aplicar la deducción para evitar la doble imposición sobre plusvalías de fuente interna en los términos establecidos en el artículo 30 de esta Ley.

En la determinación de estas rentas, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos no afectos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por el valor normal de mercado si fuere inferior.

Lo dispuesto en el primer párrafo también se aplicará en los supuestos a que se refiere el apartado 3 del artículo 30 de esta ley.

c) Cuando el transmitente sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente tendrá el tratamiento que le

corresponda de acuerdo con lo establecido para estos contribuyentes en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

8. Las sociedades que tributaron en este régimen especial deberán seguir cumpliendo las obligaciones de información en los términos establecidos en el artículo 47 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.»

19. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se añade una disposición transitoria vigésima tercera al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición transitoria vigésima tercera. *Régimen transitorio de la bonificación por actividades exportadoras.*

La bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 34 de esta ley, aplicada en períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2014, según su redacción vigente en dichos períodos, estará condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos en dicho artículo, aun cuando la reinversión tenga lugar en un período impositivo iniciado a partir de esa fecha.»

20. Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, se modifica el número primero del apartado 3 del artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, sin perjuicio de su aplicación en su redacción originaria para los acontecimientos que se hubiesen regulado en normas legales aprobadas con anterioridad a dicha fecha, que quedará redactado de la siguiente manera:

«Primero.-Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.

Esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los efectos establecidos en el artículo 44 del mismo.»

21. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se añade una disposición transitoria vigésima cuarta al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición transitoria vigésimo cuarta. *Disolución y liquidación de sociedades patrimoniales.*

1. Podrán acordar su disolución y liquidación, con aplicación del régimen fiscal previsto en esta disposición, las sociedades en las que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que hubieran tenido la consideración de sociedades patrimoniales, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley, en todos los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2005 y que la mantengan hasta la fecha de su extinción.

b) Que en los seis primeros meses desde el inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2007 se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación.

2. La disolución con liquidación de dichas sociedades tendrá el siguiente régimen fiscal:

a) Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto "operaciones societarias", hecho imponible "disolución de sociedades", del artículo 19.1.1.º del texto refundido del impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

b) No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.

c) A efectos del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad que se disuelve, no se devengará renta alguna con ocasión de la atribución de bienes o derechos a los socios, personas físicas o jurídicas, residentes en territorio español.

d) A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los socios de la sociedad que se disuelve:

1.º El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve, determinado de acuerdo con lo establecido en el artículo 35.1.c) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado.

2.º Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo anterior resultase negativo, dicho resultado se considerará renta o ganancia patrimonial, según que el socio sea persona jurídica o física, respectivamente, sin que resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este supuesto, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerará que tiene un valor de adquisición cero.

3.º Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo 1.º anterior resultase cero o positivo, se considerará que no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial.

Cuando dicho resultado sea cero, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, tendrá como valor de adquisición cero.

Si el resultado fuese positivo, el valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en

función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

4.º Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerarán adquiridos por éste en la fecha de su adquisición por la sociedad, sin que, en el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Durante los períodos impositivos que concluyan hasta la finalización del proceso de disolución con liquidación, siempre que la cancelación registral se realice dentro del plazo indicado en el párrafo b) del apartado 1 de esta disposición transitoria, continuará aplicándose, tanto por las sociedades patrimoniales como por sus socios, la normativa vigente a 31 de diciembre de 2006, excepto el tipo de gravamen de la parte especial de la base imponible que será del 18 por ciento. En dichos periodos impositivos no será de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el supuesto de transmisión de acciones o participaciones de estas sociedades.

Cuando la cancelación se realice una vez sobrepasado dicho plazo, será de aplicación el régimen general.»

22. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se da nueva redacción al artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente manera:

«Artículo 42. *Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.*

1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 12 por ciento de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales establecidos en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 114 de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 7 por ciento, del 2 por ciento o del 17 por ciento cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por ciento, del 20 por ciento o del 35 por ciento, respectivamente.

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 el artículo 44 de esta Ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año antes de la transmisión.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre su capital y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión, siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de esas entidades. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

A efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos.

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial afectos a actividades económicas cuya entrada en funcionamiento se realice dentro del plazo de reinversión.

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por ciento sobre el capital social de aquéllos. El cómputo de la participación adquirida se referirá al plazo establecido para efectuar la reinversión. Estos valores no podrán generar otro incentivo fiscal a nivel de base imponible o cuota íntegra. A estos efectos no se considerará un incentivo fiscal las correcciones de valor, las exenciones a que se refiere el artículo 21 de esta Ley, ni las deducciones para evitar la doble imposición.

La deducción por la adquisición de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, es incompatible con la deducción establecida en el artículo 12.5 de esta Ley.

4. No se entenderán comprendidos en el párrafo b) de los apartados 2 y 3 de este artículo los valores siguientes:

a) Que no otorguen una participación en el capital social o fondos propios.

b) Sean representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español cuyas rentas no puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta Ley.

c) Sean representativos de instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.

d) Sean representativos de entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

e) Sean representativos de entidades donde más de la mitad de su activo esté integrado por elementos patrimoniales que no tengan la consideración de inmovilizado material, inmaterial o valores no comprendidos en el párrafo b) de los dos apartados anteriores, con las especialidades de este apartado. Estas magnitudes se determinarán de acuerdo con los balances aprobados correspondientes al ejercicio en el que se transmita o adquiera la participación y a los dos ejercicios inmediatos anteriores.

5. No se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice mediante operaciones realizadas entre entidades de un mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley acogidas al régimen especial establecido en el capítulo VIII del título VII de esta Ley. Tampoco se entenderá realizada la reinversión cuando la adquisición se realice a otra entidad del mismo grupo en el sentido del artículo 16 de esta Ley, excepto que se trate de elementos de inmovilizado material nuevos.

6. Plazo para efectuar la reinversión.

a) La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo.

La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

b) Tratándose de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las

entidades de crédito, se considerará realizada la reinversión en la fecha en que se produzca la puesta a disposición del elemento patrimonial objeto del contrato, por un importe igual a su valor de contado. Los efectos de la reinversión estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

c) La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión.

7. Base de la deducción.

La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 2 de este artículo, que se haya integrado en la base imponible. A los solos efectos del cálculo de esta base de deducción, el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado.

No formarán parte de la renta obtenida en la transmisión el importe de las provisiones relativas a los elementos patrimoniales o valores, en cuanto las dotaciones a éstas hubieran sido fiscalmente deducibles, ni las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, o a la recuperación del coste del bien fiscalmente deducible según lo previsto en el artículo 115 de esta Ley, que deban integrarse en la base imponible con ocasión de la transmisión de los elementos patrimoniales que se acogieron a dichos regímenes.

No se incluirá en la base de la deducción la parte de la renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición.

La inclusión en la base de deducción del importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales cuya adquisición o utilización posterior genere gastos deducibles, cualquiera que sea el ejercicio en que éstos se devenguen, será incompatible con la deducción de dichos gastos. El sujeto pasivo podrá optar entre acogerse a la deducción por reinversión y la deducción de los mencionados gastos. En tal caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta Ley.

Tratándose de elementos patrimoniales a que hace referencia el párrafo a) del apartado 2 de este artículo la renta obtenida se corregirá, en su caso, en el importe de la depreciación monetaria de acuerdo con lo previsto en el apartado 10 del artículo 15 de esta Ley.

La reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida.

8. Mantenimiento de la inversión.

a) Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años, o de tres años si se trata de bienes muebles, excepto si su vida útil conforme al método de amortización de los admitidos en el artículo 11 de esta Ley, que se aplique, fuere inferior.

b) La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión antes de la finalización del plazo mencionado en el párrafo a) anterior determinará la pérdida de la deducción, excepto si el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, es objeto de reinversión en los términos establecidos en este artículo. En tal caso, la pérdida del derecho de esta deducción se regularizará en la forma establecida en el artículo 137.3 de esta Ley.

9. Planes especiales de reinversión.

Cuando se pruebe que, por sus características técnicas, la inversión o su entrada en funcionamiento deba efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en el apartado 6 de este artículo, los sujetos pasivos podrán presentar planes especiales de reinversión. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la presentación y aprobación de los planes especiales de reinversión.

10. Requisitos formales.

Los sujetos pasivos harán constar en la memoria de las cuentas anuales el importe de la renta acogida a la deducción prevista en este artículo y la fecha de la reinversión. Dicha mención deberá realizarse mientas no se cumpla el plazo de mantenimiento a que se refiere el apartado 8 de este artículo.

11. Los porcentajes de deducción del 12 y 17 por ciento establecidos en el apartado 1 de este artículo serán, respectivamente, del 14,5 y 19,5 por ciento, cualquiera que sea el período impositivo en el que se practique la deducción, para las rentas integradas en la base imponible de los períodos impositivos iniciados dentro del año 2007.

12. Tratándose de rentas integradas en la base imponible de períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2007, la deducción por reinversión se regulará por lo establecido en el artículo 42 según redacción vigente a 31 de diciembre de 2006, cualquiera que sea el período en el que se practique la deducción.»

23. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se añade una disposición transitoria vigésimo quinta al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición transitoria vigésimo quinta. *Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.*

Lo dispuesto en el último párrafo del apartado 3 del artículo 42 de esta Ley no será de aplicación a las reinversiones realizadas en los períodos impositivos iniciados dentro de 2007, cualquiera que sea el período impositivo en el que se practique la corrección de valor.»

Disposición final tercera. *Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.*

1. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, se añade una disposición adicional segunda al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición adicional segunda. *Tipos de gravamen.*

1. El tipo de gravamen del 35 por ciento establecido en el apartado 1 del artículo 19 y en el apartado 1, 2.ª regla, del artículo 38 de esta Ley, será el:

32,5 por ciento, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

30 por ciento, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

2. El tipo de gravamen del 40 por ciento establecido en el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley, será el:

37,5 por ciento, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

35 por ciento, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.»

2. Se da nueva redacción al artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que quedarán redactados de la siguiente manera:

«Artículo 14. *Rentas exentas.*

1. Estarán exentas las siguientes rentas:

a) Las rentas mencionadas en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, salvo las mencionadas en la letra y), percibidas por personas físicas, así como las pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas al amparo del Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, por el que se establecen pensiones asistenciales por ancianidad en favor de los emigrantes españoles.

b) Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.

c) Los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 23.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad en los siguientes casos:

1.º Cuando el activo de dicha entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.

2.º Cuando, en algún momento, durante el período de 12 meses precedente a la transmisión, el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por 100 del capital o patrimonio de dicha entidad.

d) Los rendimientos derivados de la Deuda Pública, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España.

e) Las rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o medien en la emisión o transmisión de los valores.

No obstante, cuando el titular de los valores sea un establecimiento permanente en territorio español, las rentas a que se refiere el párrafo anterior quedarán sujetas a este impuesto y, en su caso, al sistema de retención a cuenta, que se practicará por la institución financiera residente que actúe como depositaria de los valores.

f) Los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a contribuyentes por este impuesto, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente situado en territorio español, por el Banco de España, o por las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior.

g) Las rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en éste, procedentes del arrendamiento, cesión, o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

h) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes y los establecimientos

permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.

2.º Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

3.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003.

Tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa de, al menos, el 20 por ciento. Esta última entidad tendrá la consideración de sociedad filial. Dicho porcentaje será el 15 por ciento a partir del 1 de enero de 2007 y el 10 por ciento a partir del 1 de enero de 2009.

La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. En este último caso, la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

La residencia se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro que corresponda, sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición.

No obstante lo previsto anteriormente, el Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que lo establecido en esta letra h) sea de aplicación a las sociedades filiales que revistan una forma jurídica diferente de las previstas en el anexo de la directiva y a los dividendos distribuidos a una sociedad matriz que posea en el capital de una sociedad filial residente en España una participación directa de, al menos, el 10 por ciento, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en esta letra h).

Lo establecido en esta letra h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquella realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra h).

i) Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, que sean residentes en un Estado que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

j) Los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de la Ley 35/2006, 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, obtenidos, sin mediación de establecimiento permanente, por personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en países o territorios con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, con el límite de 1.000 euros, que será aplicable sobre la totalidad de los rendimientos obtenidos durante el año natural.

2. En ningún caso será de aplicación lo dispuesto en las letras c), d), i) y j) del apartado anterior a los rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos a través de los países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Tampoco será de aplicación lo previsto en la letra h) del apartado anterior cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal, o el establecimiento permanente esté situado, en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

3. El Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, la exención de los rendimientos correspondientes a entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes.»

3. Se da nueva redacción al apartado 2 del artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente manera:

«2. Adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será exigible una imposición complementaria, al tipo de gravamen del 18 por ciento, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a que hace referencia el artículo 18.1.a), que no hayan sido gastos deducibles a efectos de fijación de la base imponible del establecimiento permanente.

La declaración e ingreso de dicha imposición complementaria se efectuará en la forma y plazos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.»

4. Se da nueva redacción a los apartados 1 y 2 del artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente manera:

«1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

a) Con carácter general, el 24 por ciento.

b) Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravadas de acuerdo con la siguiente escala:

Importe anual pensión hasta – Euros	Cuota – Euros	Resto pensión hasta – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	12.000	8
12.000	960	6.700	30
18.700	2.970	En adelante	40

c) Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8 por ciento.

d) Cuando se trate de rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 1,5 por ciento.

e) El 4 por ciento en el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español.

f) El 18 por ciento cuando se trate de:

1.º Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.

2.º Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

3.º Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

g) Los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, se gravarán al tipo del 2 por ciento.

h) El tipo de gravamen aplicable a los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro será del 10 por ciento cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en el artículo 3.a).iii) de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

2.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 2003/49/CE.

3.º Que ambas sociedades sean residentes fiscales en la Unión Europea y que, a efectos de un convenio para evitar la doble imposición sobre la renta concluido con un tercer Estado, no se consideren residentes de ese tercer Estado.

4.º Que ambas sociedades sean asociadas. A estos efectos, dos sociedades se considerarán asociadas cuando una posea en el capital de la otra una participación directa de, al menos, el 25 por ciento, o una tercera posea en el capital de cada una de ellas una participación directa de, al menos, el 25 por ciento.

La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que se haya satisfecho el pago del rendimiento o, en su defecto, deberá mantenerse durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

5.º Que, en su caso, tales cantidades sean deducibles para el establecimiento permanente que satisface los rendimientos en el Estado en que esté situado.

6.º Que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad y que, tratándose de un establecimiento permanente, las cantidades que reciba estén efectivamente relacionadas con su actividad y constituyan ingreso computable a efectos de la determinación de su base imponible en el Estado en el que esté situado.

Lo establecido en este párrafo h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquella pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en este párrafo h).

2. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos.

No procederá el ingreso a cuenta a que se refiere este apartado en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.

Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente.»

5. Se da nueva redacción al apartado 4 del artículo 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente manera:

«4. No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:

a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo.

No obstante lo anterior, sí existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta respecto de las rentas a las que se refiere la letra j) del apartado 1 del artículo 14.

b) El rendimiento derivado de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, o de la reducción de capital. Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en estos supuestos.

c) Las rentas satisfechas o abonadas a contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente, cuando se acredite el pago del impuesto o la procedencia de exención.

d) Las rentas a que se refiere el artículo 118.1.c) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

e) Las rentas que se establezcan reglamentariamente.»

6. Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado en los siguientes términos:

«1. Componen la renta imputable al estable_cimiento permanente los siguientes conceptos:

a) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.

b) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

Se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto.

Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente cuando éste sea una sucursal registrada en el Registro mercantil y se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales afectos los transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de la desafectación.»

7. Se da nueva redacción a la disposición transitoria única del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que quedará redactada en los siguientes términos:

«Única. *Disposiciones transitorias del texto refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.*

1. Las disposiciones transitorias segunda, quinta, novena y décima del texto refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, serán aplicables a los contribuyentes sin establecimiento permanente que sean personas físicas.

2. Las modificaciones efectuadas en las disposiciones transitorias quinta y novena del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la disposición final primera de la Ley 35/2006, 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,

solamente surtirán efectos en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes desde la fecha de entrada en vigor de la citada disposición.»

Disposición final cuarta. *Modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.*

1. Se modifica el artículo 4.Cinco de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que quedará redactado de la siguiente manera:

«Cinco. Los derechos de contenido económico en los siguientes instrumentos:

a) Los derechos consolidados de los partícipes y los derechos económicos de los beneficiarios en un plan de pensiones.

b) Los derechos de contenido económico que correspondan a primas satisfechas a los planes de previsión asegurados definidos en el apartado 3 del artículo 51 de la Ley 35/2006, 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.

c) Los derechos de contenido económico que correspondan a aportaciones realizadas por el sujeto pasivo a los planes de previsión social empresarial regulados en el apartado 4 del artículo 51 de la Ley 35/2006, 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, incluyendo las contribuciones del tomador.

d) Los derechos de contenido económico derivados de las primas satisfechas por el sujeto pasivo a los contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, así como los derivados de las primas satisfechas por los empresarios a los citados contratos de seguro colectivo.

e) Los derechos de contenido económico que correspondan a primas satisfechas a los seguros privados que cubran la dependencia definidos en el apartado 5 del artículo 51 de la Ley 35/2006, 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.»

2. Se modifica el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que quedará redactado de la siguiente manera:

«Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurran las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.»

3. Se modifica el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, que quedará redactado de la siguiente manera:

« Artículo 31. *Límite de la cuota íntegra.*

Uno. La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último. A estos efectos:

a) No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión,

ni la parte de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.

Se sumará a la base imponible del ahorro el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere la letra a) del apartado 6 de la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.

Dos. Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho Impuesto y de la del Impuesto sobre el Patrimonio, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en este último tributo. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior.»

Disposición final quinta. *Modificación del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.*

1. Se modifica el apartado 3 del artículo 5 del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que quedará redactado de la siguiente manera:

«3. Las aportaciones anuales máximas a los planes de pensiones regulados en la presente Ley se adecuarán a lo siguiente:

a) El total de las aportaciones y contribuciones empresariales anuales máximas a los planes de pensiones regulados en la presente Ley no podrá exceder de 10.000 euros. No obstante, en el caso de partícipes mayores de 50 años la cuantía anterior será de 12.500 euros.

b) El límite establecido en el párrafo a) anterior se aplicará individualmente a cada partícipe integrado en la unidad familiar.

c) Excepcionalmente, la empresa promotora podrá realizar aportaciones a un plan de pensiones de empleo del que sea promotor cuando sea preciso para garantizar las prestaciones en curso o los derechos de los partícipes de planes que incluyan regímenes de prestación definida para la jubilación y se haya puesto de manifiesto, a través de las revisiones actuariales, la existencia de un déficit en el plan de pensiones.»

2. Se modifica el apartado 5 del artículo 8 del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que quedará redactado de la siguiente manera:

«5. Las fechas y modalidades de percepción de las prestaciones serán fijadas libremente por partícipe o por el beneficiario, en los términos que reglamentariamente se determinen, y con las limitaciones que, en su caso, se establezcan en las especificaciones de los planes.»

3. Se modifica el apartado 6 del artículo 8 del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que quedará redactado de la siguiente manera:

«6. Las contingencias por las que se satisfarán las prestaciones anteriores podrán ser:

a) Jubilación: para la determinación de esta contingencia se estará a lo previsto en el Régimen de Seguridad Social correspondiente.

Cuando no sea posible el acceso de un partícipe a la jubilación, la contingencia se entenderá producida a partir de la edad ordinaria de jubilación en el Régimen General de la Seguridad Social, en el momento en que el partícipe no ejerza o haya cesado en la actividad laboral o profesional, y no se encuentre cotizando para la contingencia de jubilación para ningún Régimen de la Seguridad Social. No obstante, podrá anticiparse la percepción de la prestación correspondiente a partir de los sesenta años de edad, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Los planes de pensiones podrán prever el pago de la prestación correspondiente a la jubilación en caso de que el partícipe, cualquiera que sea su edad, extinga su relación laboral y pase a situación legal de desempleo a consecuencia de expediente de regulación de empleo aprobado por la autoridad laboral. Reglamentariamente podrán establecerse condiciones para el mantenimiento o reanudación de las aportaciones a planes de pensiones en este supuesto.

A partir del acceso a la jubilación, el partícipe podrá seguir realizando aportaciones al plan de pensiones. No obstante, una vez iniciado el cobro de la prestación de jubilación o el cobro anticipado de la prestación correspondiente a jubilación, las aportaciones sólo podrán destinarse a las contingencias de fallecimiento y dependencia. El mismo régimen se aplicará cuando no sea posible el acceso a la jubilación, a las aportaciones que se realicen a partir de la edad ordinaria de jubilación. Reglamentariamente podrán establecerse las condiciones bajo las cuales podrán reanudarse las aportaciones para jubilación con motivo del alta posterior en un Régimen de Seguridad Social por ejercicio o reanudación de actividad.

Lo dispuesto en este párrafo a) se entenderá sin perjuicio de las aportaciones a favor de beneficiarios que realicen los promotores de los planes de pensiones del sistema de empleo al amparo de lo previsto en el apartado 3 del artículo 5 de esta Ley.

b) Incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez, determinadas conforme al Régimen correspondiente de Seguridad Social.

Reglamentariamente podrá regularse el destino de las aportaciones para contingencias susceptibles de acaecer en las personas incursas en dichas situaciones.

c) Muerte del partícipe o beneficiario, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de otros herederos o personas designadas.

d) Dependencia severa o gran dependencia del partícipe regulada en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

A efectos de lo previsto en la disposición adicional primera de esta Ley, las contingencias que deberán instrumentarse en las condiciones establecidas en la misma serán las de jubilación, incapacidad, fallecimiento y dependencia previstas respectivamente en los párrafos a), b), c) y d) anteriores.

Los compromisos asumidos por las empresas con los trabajadores que extingan su relación laboral con aquellas y pasen a situación legal de desempleo a consecuencia de un expediente de regulación de empleo, que consistan en el pago de prestaciones con anterioridad a la jubilación, podrán ser objeto de instrumentación, con carácter voluntario, de acuerdo con el régimen previsto en la disposición adicional primera de esta Ley, en cuyo caso se someterán a la normativa financiera y fiscal derivada de esta.»

4. Se modifica el apartado 4 del artículo 36 del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que quedará redactado de la siguiente manera:

«4. La inobservancia por el partícipe del límite de aportación previsto en el apartado 3 del artículo 5, salvo que el exceso de tal límite sea retirado antes del día

30 de junio del año siguiente, será sancionada con una multa equivalente al 50 por 100 de dicho exceso, sin perjuicio de la inmediata retirada del citado exceso del plan o planes de pensiones correspondientes. Dicha sanción será impuesta en todo caso a quien realice la aportación, sea o no partícipe, si bien el partícipe quedará exonerado cuando se hubiera realizado sin su conocimiento.»

5. Se modifica la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición adicional primera. *Protección de los compromisos por pensiones con los trabajadores.*

Los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, incluyendo las prestaciones causadas, deberán instrumentarse, desde el momento en que se inicie el devengo de su coste, mediante contratos de seguros, incluidos los planes de previsión social empresariales, a través de la formalización de un plan de pensiones o varios de estos instrumentos. Una vez instrumentados, la obligación y responsabilidad de las empresas por los referidos compromisos por pensiones se circunscribirán exclusivamente a las asumidas en dichos contratos de seguros y planes de pensiones.

A estos efectos, se entenderán por compromisos por pensiones los derivados de obligaciones legales o contractuales del empresario con el personal de la empresa y vinculados a las contingencias establecidas en el apartado 6 del artículo 8. Tales pensiones podrán revestir las formas establecidas en el apartado 5 del artículo 8 y comprenderán toda prestación que se destine a la cobertura de tales compromisos, cualquiera que sea su denominación.

Tienen la consideración de empresas no sólo las personas físicas y jurídicas sino también las comunidades de bienes y demás entidades que, aun carentes de personalidad jurídica, sean susceptibles de asumir con sus trabajadores los compromisos descritos.

Para que los contratos de seguro puedan servir a la finalidad referida en el párrafo primero habrán de satisfacer los siguientes requisitos:

a) Revestir la forma de seguro colectivo sobre la vida o plan de previsión social empresarial, en los que la condición de asegurado corresponderá al trabajador y la de beneficiario a las personas en cuyo favor se generen las pensiones según los compromisos asumidos.

b) En dichos contratos no será de aplicación lo dispuesto en los artículos 97 y 99 de la Ley de Contrato de Seguro.

c) Los derechos de rescate y reducción del tomador sólo podrán ejercerse al objeto de mantener en la póliza la adecuada cobertura de sus compromisos por pensiones vigentes en cada momento o a los exclusivos efectos de la integración de los compromisos cubiertos en dicha póliza en otro contrato de seguro, en un plan de previsión social empresarial o en un plan de pensiones. En este último caso, la nueva aseguradora o el plan de pensiones asumirá la cobertura total de los referidos compromisos por pensiones.

d) Deberán individualizarse las inversiones correspondientes a cada póliza en los términos que se establezcan reglamentariamente.

e) La cuantía del derecho de rescate no podrá ser inferior al valor de realización de los activos que representen la inversión de las provisiones técnicas correspondientes. Si existiese déficit en la cobertura de dichas provisiones, tal déficit no será repercutible en el derecho de rescate, salvo en los casos que reglamentariamente se determinen. El importe del rescate deberá ser abonado directamente a la nueva aseguradora o al fondo de pensiones en el que se integre el nuevo plan de pensiones.

Será admisible que el pago del valor del rescate se realice mediante el traspaso de los activos, neto de los gastos precisos para efectuar los correspondientes cambios de titularidad.

En los contratos de seguro cuyas primas hayan sido imputadas a los sujetos a los que se vinculen los compromisos por pensiones deberán preverse, de acuerdo con las condiciones pactadas en el compromiso, los derechos económicos de los sujetos en los casos en que se produzca la cesación de la relación laboral previa al acaecimiento de las contingencias previstas en esta normativa o se modifique el compromiso por pensiones vinculado a dichos sujetos.

Reglamentariamente se fijarán las condiciones que han de cumplir los contratos de seguro a los que se refiere esta disposición, incluidos los instrumentados entre las mutualidades de previsión social y sus mutualistas en su condición de tomadores del seguro o asegurados. En todo caso, las condiciones que se establezcan reglamentariamente, deberán ser homogéneas, actuarial y financieramente con las normas aplicables a los compromisos por pensiones formalizados mediante planes de pensiones.

La efectividad de los compromisos por pensiones y del cobro de las prestaciones causadas quedarán condicionados a su formalización en los instrumentos referidos en el párrafo primero. En todo caso, el incumplimiento por la empresa de la obligación de instrumentar los compromisos por pensiones asumidos constituirá infracción en materia laboral de carácter muy grave, en los términos prevenidos en el Texto Refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto.

En ningún caso resultará admisible la cobertura de tales compromisos mediante la dotación por el empresario de fondos internos, o instrumentos similares, que supongan el mantenimiento por parte de éste de la titularidad de los recursos constituidos.»

6. Se modifica la disposición adicional cuarta del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición adicional cuarta. *Planes de pensiones y mutualidades de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.*

Podrán realizarse aportaciones a planes de pensiones a favor de personas con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por 100, psíquica igual o superior al 33 por 100, así como de personas con discapacidad que tengan una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado. A los mismos les resultará aplicable el régimen financiero de los planes de pensiones con las siguientes especialidades:

1. Podrán efectuar aportaciones al plan de pensiones tanto la propia persona con discapacidad partícipe como las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge o aquellos que les tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento. En estos últimos supuestos, las personas con discapacidad habrán de ser designadas beneficiarias de manera única e irrevocable para cualquier contingencia. No obstante, la contingencia de muerte de la persona con discapacidad podrá generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de quienes hayan realizado aportaciones al plan de pensiones de la persona con discapacidad en proporción a la aportación de éstos.

2. Como límite máximo de las aportaciones, a efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 5 de la presente Ley, se aplicarán las siguientes cuantías:

a) Las aportaciones anuales máximas realizadas por las personas con discapacidad partícipes, no podrán rebasar la cantidad de 24.250 euros.

b) Las aportaciones anuales máximas realizadas por cada partícipe a favor de personas con discapacidad ligadas por relación de parentesco no podrán rebasar la cantidad de 10.000 euros.

c) Las aportaciones anuales máximas a planes de pensiones realizadas a favor de una persona con discapacidad, incluyendo sus propias aportaciones, no podrán rebasar la cantidad de 24.250 euros.

La inobservancia de estos límites de aportación será objeto de la sanción prevista en el apartado 4 del artículo 36 de la presente Ley. A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor de la persona con discapacidad, se entenderá que el límite de 24.250 euros se cubre, primero, con las aportaciones de la propia persona con discapacidad, y cuando éstas no superen dicho límite, con las restantes aportaciones, en proporción a su cuantía.

La aceptación de aportaciones a un plan de pensiones a nombre de un mismo beneficiario con discapacidad, por encima del límite de 24.250 euros anuales, tendrá la consideración de infracción muy grave, en los términos previstos en el párrafo n) del apartado 3 del artículo 35 de esta Ley.

3. Las prestaciones del plan de pensiones deberán ser en forma de renta, salvo que, por circunstancias excepcionales, y en los términos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, puedan percibirse en forma de capital.

4. Reglamentariamente podrán establecerse especificaciones en relación con las contingencias por las que pueden satisfacerse las prestaciones, a las que se refiere el apartado 6 del artículo 8 de esta Ley.

5. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados en el plan de pensiones por parte de las personas con discapacidad, de acuerdo con lo previsto en el apartado 8 del artículo 8 de la presente Ley.

6. El régimen regulado en esta disposición adicional será de aplicación a las aportaciones y prestaciones realizadas o percibidas de mutualidades de previsión social, de planes de previsión social, de planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros que cubran exclusivamente el riesgo de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia a favor de personas con discapacidad que cumplan los requisitos previstos en los anteriores apartados y los que se establezcan reglamentariamente. Los límites establecidos serán conjuntos para todos los sistemas de previsión social en esta disposición de las mismas a favor de personas con discapacidad que cumplan los requisitos previstos en los anteriores apartados.»

7. Se modifica la disposición transitoria tercera del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que quedará redactada de la siguiente manera:

«Disposición transitoria tercera. *Aplicación del régimen sancionador.*

El régimen sancionador en materia de ordenación y supervisión de los planes y fondos de pensiones regulado en la presente Ley será de aplicación a las infracciones tipificadas en la misma cometidas a partir de 10 de noviembre de 1995.»

8. Se añade un nuevo párrafo a la disposición final segunda del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, con la siguiente redacción:

«Las Cortes Generales y las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas podrán promover y realizar aportaciones a planes de pensiones del sistema de empleo, así como a contratos de seguro colectivo de los regulados en la disposición adicional primera de esta Ley, en los que podrán incorporarse como partícipes y asegurados los miembros de las respectivas Cámaras. A estos efectos, la promoción de un plan de pensiones de empleo para dichos miembros, podrá realizarse, en su caso, como excepción a lo establecido en el artículo 4.1.a) de esta Ley sobre promoción de un único plan de empleo por cada promotor.»

Disposición final sexta. *Habilitación para la Ley de Presupuestos Generales del Estado.*

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución Española:

a) La escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota.
b) Los demás límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos en esta Ley.

Disposición final séptima. *Habilitación normativa.*

El Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley.

Disposición final octava. *Entrada en vigor.*

1. Esta Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2007. No obstante, las habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado y la disposición final primera de esta Ley entrarán en vigor el día siguiente al de la publicación de esta Ley en el «Boletín Oficial del Estado».

2. A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esta Ley será de aplicación a las rentas obtenidas a partir de 1 de enero de 2007 y a las que corresponda imputar a partir de la misma, con arreglo a los criterios de imputación temporal de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus normas de desarrollo, Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias y del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

§ 8

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 78, de 31 de marzo de 2007
Última modificación: 2 de abril de 2025
Referencia: BOE-A-2007-6820

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, ha abordado una reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con la que se pretende fundamentalmente disminuir la carga tributaria que soportan las rentas del trabajo, recuperar la igualdad en el tratamiento fiscal de las circunstancias personales y familiares, establecer un trato fiscal neutral entre las distintas colocaciones del ahorro financiero y reordenar los incentivos fiscales destinados a la previsión social para atender tanto a las situaciones de envejecimiento como, por primera vez, a las situaciones de dependencia.

Con carácter previo a la aprobación de este Real Decreto y con la finalidad de que los obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta conociesen con la mayor antelación posible la normativa correspondiente en materia de pagos a cuenta, se aprobó el Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre, por el que se modifican en materia de pagos a cuenta el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, el Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan las medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia, el Reglamento Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio. La regulación efectuada en este Impuesto por el citado Real Decreto 1576/2006 se ha incorporado al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se aprueba con el presente Real Decreto, dotando a esta materia de la estabilidad necesaria que en aras del principio de seguridad jurídica debe inspirar cualquier proyecto normativo.

El presente Real Decreto se estructura en un artículo, una disposición adicional, tres disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y dos disposiciones finales.

El artículo único aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las normas contenidas en este Reglamento encuentran habilitación tanto en las remisiones específicas que la propia Ley efectúa, como en la habilitación general contenida en la disposición final séptima de la Ley 35/2006.

El Reglamento, en su estructura, se ajusta a la sistemática de la Ley, intentando respetar, al igual que esta última, la estructura del texto normativo hasta ahora vigente y el contenido que se sigue considerando adecuado, señalándose a continuación los principales cambios efectuados.

En lo relativo a rentas exentas, se ha modificado, en la exención por despido o cese del trabajador, la presunción existente en la actualidad para los casos de nueva contratación del trabajador en la misma empresa u otra vinculada, ampliando la definición de porcentaje de participación a todos los mercados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Por otra parte, se ha incorporado un nuevo artículo para desarrollar la exención de becas de estudio y de formación de investigadores, estableciéndose fundamentalmente los requisitos que deben concurrir en la convocatoria y el límite cuantitativo de esta exención. En relación con la exención de determinados premios literarios, artísticos y científicos, se mantiene la misma regulación, si bien se prevé la posibilidad de declarar por parte de la Administración tributaria la pérdida del derecho a la aplicación de la exención inicialmente concedida. En cuanto a la exención a las ayudas a los deportistas de alto nivel se revisa el límite de la misma y, por último, en relación con la exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, por una parte, se aclara en las operaciones entre entidades vinculadas cuándo se entiende que los trabajos se han realizado para la entidad no residente y se incorpora lo ya dispuesto en la Ley en relación con el cumplimiento del requisito de existencia de un impuesto naturaleza análoga o idéntica a este Impuesto, y, por otra parte, se establece una regla de cálculo del importe de la prestación exenta.

En relación a los rendimientos del trabajo se han incorporado las modificaciones necesarias como consecuencia del nuevo tratamiento de las prestaciones percibidas de los distintos sistemas de previsión social y de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, desarrollándose, en particular, el incremento de la misma por prolongación de la actividad laboral, al tiempo que se ha ampliado la cuantía del gasto deducible por cantidades satisfechas a colegios profesionales y el importe del salario medio anual del conjunto de contribuyentes.

En lo relativo a los rendimientos del capital inmobiliario, por una parte, se adaptan las reglas de determinación del rendimiento neto en relación con los gastos de reparación y conservación y los intereses derivados de financiación ajena, y por otra, se regula la comunicación a efectuar por el arrendatario para que el arrendador pueda practicarse la reducción por arrendamiento de vivienda a jóvenes.

En lo que se refiere a los rendimientos de capital mobiliario, se adapta la regulación como consecuencia de la no aplicación de la reducción por obtención de rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo a aquéllos rendimientos que forman parte de la base imponible del ahorro.

En lo referente a los rendimientos de actividades económicas, se desarrollan e incorporan nuevos requisitos para la aplicación de la nueva reducción por obtención de tales rendimientos, al tiempo que se adapta la regulación relativa al método de estimación objetiva a las nuevas reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y compras cuando la misma actividad económica se desarrolla de forma fraccionada dentro de un grupo familiar o a través de entidades en régimen de atribución de rentas, y se incorpora el efecto temporal de tres años para la exclusión a dicho método previsto en la propia Ley del Impuesto.

Por lo que respecta a las ganancias y pérdidas patrimoniales, para la aplicación de la exención por transmisión de la vivienda habitual por mayores de sesenta y cinco años o personas en situación de dependencia severa o gran dependencia, así como para la exención por reinversión en vivienda habitual, se permite considerar como vivienda habitual aquélla que reúna tal condición en el momento de la venta o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión. De esta forma, se permite que el contribuyente pueda dejar de residir efectivamente en dicha vivienda disponiendo de un plazo adicional para su venta sin la pérdida de la correspondiente exención.

En lo relativo a las rentas en especie, se adapta la definición de precio ofertado a lo dispuesto en la Ley del Impuesto, al tiempo que se eleva el límite exento cuando se utilicen fórmulas indirectas de prestación del servicio de comedor por parte de las empresas, introduciendo entre las mismas, las tarjetas y demás medios electrónicos de pago.

Por su parte, el capítulo dedicado a la base liquidable se adapta a los cambios operados en materia de previsión social, en particular como consecuencia de la aplicación de los nuevos límites previstos en la Ley, y se desarrolla la movilización de la provisión matemática de los planes de previsión asegurados.

En el Título dedicado a la gestión del impuesto se ha adaptado la obligación de declarar a los nuevos supuestos y cuantías previstos en la Ley del Impuesto, se respeta el tratamiento actual al no obligado a declarar por este Impuesto y se impulsa el borrador de declaración como mecanismo fundamental para simplificar el cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias. Por otra parte, se han incorporado nuevas obligaciones formales de información para las entidades aseguradoras que comercialicen seguros de dependencia, planes de previsión asegurados o planes individuales de ahorro sistemático, y se ha desarrollado la obligación de información a cargo de los contribuyentes que sean titulares de patrimonios protegidos.

Además, se han incorporado dos nuevas disposiciones adicionales para, por una parte, permitir movilizar la provisión matemática entre planes individuales de ahorro sistemático, y por otra, aclarar la forma de aplicación de la reducción del 65 por ciento derivada del régimen fiscal del acontecimiento «Copa del América 2007».

En cuanto a las disposiciones transitorias del Reglamento, se mantiene el régimen de reinversión de beneficios extraordinarios operando de la misma forma que en la actualidad, se amplía lo dispuesto en la actual regulación para sociedades transparentes a las sociedades patrimoniales, y se incorporan tres nuevas disposiciones, una para que no se retenga a los contribuyentes que ejerzan determinadas actividades económicas que determinen el rendimiento neto con arreglo al método de estimación objetiva hasta que no finalice el plazo extraordinario de renuncias a dicho método, otra para que se identifique por las entidades que gestionan determinados sistemas de previsión social las aportaciones o primas realizadas y su correspondiente rentabilidad para poder aplicar correctamente el régimen transitorio previsto en la Ley del Impuesto, y por último, otra para aclarar que hasta que entre en vigor la nueva redacción del artículo 49.3 del Reglamento, las movilizaciones entre planes de previsión asegurados se regirán por la normativa vigente hasta ahora.

Por último, las disposiciones transitorias del Real Decreto regulan lo siguiente:

La primera, establece el plazo de publicación de la Orden de desarrollo del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para 2007.

La segunda, establece, para 2007, plazos especiales de renuncias y revocaciones al método de estimación objetiva, a la modalidad simplificada del método de estimación directa y a los regímenes especiales simplificados y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La tercera, establece un período transitorio de adaptación de las especificaciones de los planes de pensiones a los cambios introducidos en su normativa reglamentaria.

En la disposición derogatoria del Real Decreto se deroga el anterior Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y determinados preceptos cuya regulación ha sido incorporada al Reglamento que se aprueba.

En la disposición final primera del Real Decreto se efectúan las modificaciones pertinentes en el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, para adaptarlo a las modificaciones que ha introducido la disposición final quinta de la citada Ley 35/2006 en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

En la disposición final segunda del Real Decreto se establece su entrada en vigor el día siguiente a la publicación en el Boletín Oficial del Estado.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 30 de marzo de 2007,

D I S P O N G O :

Artículo único. *Aprobación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

Se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se inserta a continuación.

Disposición adicional única. *Remisiones normativas.*

Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero o por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes del Reglamento que se aprueba por este Real Decreto.

Disposición transitoria primera. *Plazo de publicación de la Orden de desarrollo del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2007.*

La Orden ministerial por la que se desarrollan para el año 2007 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá publicarse en el «Boletín Oficial del Estado» en el plazo de quince días a partir de la publicación en el «Boletín Oficial del Estado» de este Real Decreto.

Disposición transitoria segunda. *Plazo de renuncias y revocaciones a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, del método de estimación objetiva y de la modalidad simplificada del método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2007.*

1. El plazo de renuncias, al que se refieren los artículos 29.1 y 33.1.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por este Real Decreto, y el artículo 33.2, párrafo segundo, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como la revocación de las mismas, que deben surtir efectos para el año 2007, comprenderá desde el día siguiente a la fecha de publicación en el «Boletín Oficial del Estado» de la Orden ministerial, que desarrolla para el año 2007 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, hasta el 20 de abril de 2007.

Lo dispuesto en el párrafo anterior debe entenderse sin perjuicio de las renuncias previstas en el artículo 33.1.b) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por este Real Decreto, y el artículo 33.2, párrafo tercero, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. Las renuncias presentadas, para el año 2007, a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, al método de estimación objetiva o a la modalidad simplificada del método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el mes de diciembre de 2006, se entenderán presentadas en período hábil.

No obstante, los sujetos pasivos afectados por lo dispuesto en el párrafo anterior, podrán modificar su opción en el plazo previsto en el apartado 1 anterior.

Disposición transitoria tercera. *Adaptación de las especificaciones de los planes de pensiones.*

Se concede un plazo de doce meses desde la entrada en vigor de este Real Decreto para la adaptación de las especificaciones de los planes de pensiones a las modificaciones introducidas por la disposición final primera de este Real Decreto en el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, sin perjuicio de la aplicación efectiva de esta normativa.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

1. A la entrada en vigor del presente Real Decreto quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en el mismo. En particular, quedarán derogadas:

1.º El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el artículo único del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.
2.º Las disposiciones transitorias primera, segunda y tercera del Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre.

2. No obstante lo previsto en el apartado anterior, conservarán su vigencia el Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan las medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia, así como las normas reglamentarias de inferior rango al presente Real Decreto que no se opongan al mismo en tanto no se haga uso de las habilitaciones en él previstas.

Disposición final primera. *Modificación del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.*

Se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones:
Uno. El apartado 1 del artículo 2 queda redactado del siguiente modo:

«1. Los planes de pensiones definen el derecho de las personas, a cuyo favor se constituyen, a percibir prestaciones económicas por jubilación, supervivencia, incapacidad permanente, dependencia y fallecimiento, y las obligaciones de contribución a los mismos. Los recursos necesarios para la financiación, cobertura y efectividad de los planes de pensiones se integrarán en los fondos de pensiones regulados en este reglamento.
Constituidos voluntariamente, las prestaciones de los planes de pensiones no serán, en ningún caso, sustitutivas de aquellas a las que se pudiera tener derecho en el régimen correspondiente de la Seguridad Social, teniendo, en consecuencia, carácter privado y complementario o no de aquéllas.
Queda reservada la denominación de planes de pensiones, así como sus siglas, a los planes regulados por este Reglamento.»

Dos. El articulo 6 queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 6. *Limitación de las aportaciones anuales.*

1. Las aportaciones anuales máximas a los planes de pensiones regulados en este reglamento se adecuarán a lo siguiente:

a) El total de las aportaciones de los partícipes y contribuciones empresariales anuales máximas a los planes de pensiones no podrá exceder, para cada partícipe, de los límites establecidos en la letra a) del apartado 3 del artículo 5 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones o en disposición con rango de Ley que modifique dichos límites.
Los empresarios individuales que realicen contribuciones empresariales a favor de sus trabajadores, como promotores de un plan de pensiones de empleo, podrán realizar aportaciones propias al citado plan, con sujeción a los límites máximos a que se refiere el párrafo anterior. Estas aportaciones propias no serán calificadas como contribuciones empresariales.
b) Los límites a que se refiere la letra a) anterior se aplicarán de forma conjunta a las aportaciones realizadas por los participes y a las imputadas a los mismos por los promotores.
c) Excepcionalmente, la empresa promotora podrá realizar contribuciones a un plan de pensiones de empleo del que sea promotor para garantizar las prestaciones en curso o los derechos de los partícipes de planes que incluyan regímenes de prestación definida para la jubilación y se haya puesto de manifiesto, a través del

oportuno dictamen del actuario independiente del plan de pensiones o de las revisiones actuariales, la existencia de un déficit en el plan de pensiones.

2. Ningún plan de pensiones podrá admitir aportaciones anuales de un mismo partícipe, directas o imputadas, por importe superior a lo previsto en los apartados anteriores, sin perjuicio de lo establecido en la disposición transitoria quinta de la Ley y del régimen especial para personas con discapacidad contemplado en este reglamento.

3. Los excesos que se produzcan sobre la aportación máxima establecida podrán ser retirados antes del 30 de junio del año siguiente, sin aplicación de la sanción prevista en el artículo 36. 4 del texto refundido de la Ley.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de la obligación de las entidades gestoras y depositarias de no aceptar aportaciones superiores a los límites establecidos, y de la responsabilidad administrativa sancionable conforme a lo previsto en el artículo 35.3.n) del texto refundido de la Ley.

La devolución de las cuantías indebidamente aportadas se ajustará a las siguientes condiciones:

a) La devolución se realizará por el importe efectivamente aportado en exceso, con cargo al derecho consolidado del partícipe. La rentabilidad imputable al exceso de aportación acrecerá al patrimonio del fondo de pensiones si fuese positiva, y será de cuenta del partícipe si resultase negativa.

Si el derecho consolidado resultase insuficiente para la devolución, y el partícipe hubiera realizado aportaciones a otros planes de pensiones en el ejercicio en que se produjo el exceso, procederá la devolución del restante aplicando las reglas anteriores con cargo a los derechos consolidados en dichos planes o a los que los derechos se hubieran movilizado en su caso.

b) Tratándose de exceso de aportaciones de promotores de planes de pensiones del sistema de empleo, procederá igualmente la devolución por el importe efectivamente aportado en exceso acreciendo al patrimonio del fondo la rentabilidad positiva imputable a éste, siendo de cuenta del promotor si resultase negativa.

c) En el supuesto de excesos por concurrencia de aportaciones del promotor y del participe a un plan de empleo, se devolverán en primer lugar las aportaciones del participe. En todo caso, serán irrevocables las aportaciones efectuadas por el promotor ajustadas a las condiciones estipuladas en las especificaciones del plan de pensiones y a los límites establecidos en la Ley.

En el caso de que confluyan en un mismo ejercicio aportaciones a un plan de empleo, con aportaciones del participe a planes individuales o asociados, habrán de ser retiradas en primer lugar las aportaciones realizadas al plan individual o asociado.

Lo establecido en este apartado 3 se entiende sin perjuicio de que los excesos de aportación resultasen de una incorrecta cuantificación o instrumentación de su cobro y de las responsabilidades que pudieran derivarse.»

Tres. El articulo 7 queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 7. *Contingencias.*

Las contingencias susceptibles de cobertura en un plan de pensiones podrán ser:

a) Jubilación.

1.º Para la determinación de la contingencia de jubilación se estará a lo previsto en el régimen de la Seguridad Social correspondiente.

Por tanto, la contingencia de jubilación se entenderá producida cuando el partícipe acceda efectivamente a la jubilación en el régimen de la Seguridad Social correspondiente, sea a la edad ordinaria, anticipada o posteriormente.

Las personas que, conforme a la normativa de la Seguridad Social, se encuentren en la situación de jubilación parcial tendrán como condición preferente en los planes de pensiones la de partícipe para la cobertura de las contingencias previstas en este artículo susceptibles de acaecer, pudiendo realizar aportaciones

para la jubilación total. No obstante, las especificaciones de los planes de pensiones podrán prever el pago de prestaciones con motivo del acceso a la jubilación parcial. En todo caso será aplicable el régimen de incompatibilidades previsto en el artículo 11.

2.º Cuando no sea posible el acceso de un partícipe a la jubilación, la contingencia se entenderá producida a partir de la edad ordinaria de jubilación en el Régimen General de la Seguridad Social, en el momento en que el partícipe no ejerza o haya cesado en la actividad laboral o profesional, y no se encuentre cotizando para la contingencia de jubilación en ningún régimen de la Seguridad Social.

b) Incapacidad permanente total para la profesión habitual, absoluta para todo trabajo, y gran invalidez.

Para la determinación de estas situaciones se estará a lo previsto en el régimen de la Seguridad Social correspondiente.

c) Fallecimiento del partícipe o beneficiario, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de otros herederos o personas designadas.

d) Dependencia severa o gran dependencia del partícipe regulada en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia.»

Cuatro. El artículo 10 queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 10. *Prestaciones.*

1. Las prestaciones son el derecho económico de los beneficiarios de los planes de pensiones como resultado del acaecimiento de una contingencia cubierta por éstos.

Salvo que las especificaciones del plan dispongan lo contrario, con carácter general, las fechas y modalidades de percepción de las prestaciones serán fijadas y modificadas libremente por el partícipe o el beneficiario, con los requisitos y limitaciones establecidas en las especificaciones o en las condiciones de garantía de las prestaciones.

Las prestaciones de los planes de pensiones tendrán el carácter de dinerarias y podrán ser:

a) Prestación en forma de capital, consistente en una percepción de pago único. El pago de esta prestación podrá ser inmediato a la fecha de la contingencia o diferido a un momento posterior.

b) Prestación en forma de renta, consistente en la percepción de dos o más pagos sucesivos con periodicidad regular, incluyendo al menos un pago en cada anualidad. La renta podrá ser actuarial o financiera, de cuantía constante o variable en función de algún índice o parámetro de referencia predeterminado.

Las rentas podrán ser vitalicias o temporales, inmediatas a la fecha de la contingencia o diferidas a un momento posterior.

En caso de fallecimiento del beneficiario, las especificaciones podrán prever la reversión de la renta a otros beneficiarios previstos o designados.

c) Prestaciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un pago en forma de capital, debiendo ajustarse a lo previsto en las letras anteriores.

d) Prestaciones distintas de las anteriores en forma de pagos sin periodicidad regular.

2. Las especificaciones deberán concretar la forma de las prestaciones, sus modalidades, y las normas para determinar su cuantía y vencimientos, con carácter general u opcional para el beneficiario, indicando si son o no revalorizables, y en su caso, la forma de revalorización, sus posibles reversiones y el grado de aseguramiento o garantía.

3. El beneficiario del plan de pensiones o su representante legal, conforme a lo previsto en las especificaciones del plan, deberá solicitar la prestación señalando en

su caso la forma elegida para el cobro de la misma y presentar la documentación acreditativa que proceda según lo previsto en las especificaciones.

Según lo previsto en las especificaciones, la comunicación y acreditación documental podrá presentarse ante las entidades gestora o depositaria o promotora del plan de pensiones o ante la comisión de control del plan en el caso de los planes de empleo y asociados, viniendo obligado el receptor a realizar las actuaciones necesarias encaminadas al reconocimiento y efectividad de la prestación.

4. El reconocimiento del derecho a la prestación deberá ser notificado al beneficiario mediante escrito firmado por la entidad gestora, dentro del plazo máximo de quince días hábiles desde la presentación de la documentación correspondiente, indicándole la forma, modalidad y cuantía de la prestación, periodicidad y vencimientos, formas de revalorización, posibles reversiones, y grado de aseguramiento o garantía, informando en su caso del riesgo a cargo del beneficiario, y demás elementos definitorios de la prestación, según lo previsto en las especificaciones o de acuerdo a la opción señalada por aquél.

Si se tratase de un capital inmediato, deberá ser abonado al beneficiario dentro del plazo máximo de 7 días hábiles desde que éste presentase la documentación correspondiente.

5. En los supuestos excepcionales de liquidez previstos en el artículo 9 de este Reglamento, de acuerdo a lo previsto en las especificaciones, y con las condiciones o limitaciones que éstas establezcan, los derechos consolidados podrán hacerse efectivos mediante un pago o en pagos sucesivos en tanto se mantengan dichas situaciones debidamente acreditadas.

6. Las prestaciones de los planes de pensiones deberán ser abonadas al beneficiario o beneficiarios previstos o designados, salvo que mediara embargo, traba judicial o administrativa, en cuyo caso se estará a lo que disponga el mandamiento correspondiente.»

Cinco. El artículo 11 queda redactado como sigue:

«Artículo 11. *Incompatibilidades entre aportaciones y prestaciones.*

1. Con carácter general, no se podrá simultanear la condición de partícipe y la de beneficiario por una misma contingencia en un plan de pensiones o en razón de la pertenencia a varios planes de pensiones, siendo incompatible la realización de aportaciones y el cobro de prestaciones por la misma contingencia simultáneamente.

A partir del acceso a la jubilación, el partícipe podrá seguir realizando aportaciones al plan de pensiones. No obstante, una vez iniciado el cobro de la prestación de jubilación, las aportaciones sólo podrán destinarse a las contingencias de fallecimiento y dependencia.

Si en el momento de acceder a la jubilación el participe continua de alta en otro régimen de la Seguridad Social por ejercicio de una segunda actividad, podrá igualmente seguir realizando aportaciones al plan de pensiones, si bien, una vez que inicie el cobro de la prestación de jubilación, las aportaciones sólo podrán destinarse a las contingencias de fallecimiento y dependencia. También será aplicable el mismo régimen a los partícipes que accedan a la situación de jubilación parcial.

El mismo régimen se aplicará cuando no sea posible el acceso del participe a la jubilación en los supuestos previstos en el artículo 7.a).2.º y en el artículo 8.1 de este Reglamento. En estos casos, el participe con al menos 65 o 60 años de edad, respectivamente, podrá seguir realizando aportaciones. No obstante, una vez iniciado el cobro o anticipo de la prestación correspondiente a jubilación, las aportaciones posteriores solo podrán destinarse a las contingencias de fallecimiento y dependencia.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, si, una vez cobrada la prestación o iniciado el cobro, el beneficiario causa alta posterior en un Régimen de Seguridad Social por ejercicio o reanudación de actividad, podrá reiniciar sus aportaciones para jubilación una vez que hubiere percibido la prestación

íntegramente o suspendido el cobro asignando expresamente los derechos económicos remanentes a la posterior jubilación.

2. En el caso de anticipo de la prestación correspondiente a jubilación por expediente de regulación de empleo, a que se refiere el articulo 8.2 de este Reglamento, el beneficiario podrá reanudar las aportaciones para cualesquiera contingencias susceptibles de acaecer, una vez que hubiere percibido aquella íntegramente o suspendido el cobro asignando expresamente el remanente a otras contingencias.

3. Las personas en situación de incapacidad total y permanente para la profesión habitual, o absoluta y permanente para todo trabajo, o gran invalidez, reconocida en el Régimen de Seguridad Social correspondiente, podrán realizar aportaciones a planes de pensiones para la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 7 susceptibles de acaecer en la persona del interesado, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) De no ser posible el acceso a la jubilación, esta contingencia se entenderá producida cuando el interesado alcance la edad ordinaria de jubilación en el Régimen de Seguridad Social correspondiente. Lo anterior también podrá aplicarse cuando el Régimen de Seguridad Social correspondiente prevea la jubilación por incapacidad y ésta se produzca con anterioridad a la edad ordinaria de jubilación.

b) Una vez acaecida una contingencia de incapacidad laboral, el partícipe podrá seguir realizando aportaciones al plan de pensiones, pudiendo solicitar el cobro de la prestación de incapacidad posteriormente.

c) El beneficiario de la prestación de un plan de pensiones por incapacidad permanente podrá reanudar las aportaciones a planes de pensiones para cualesquiera otras contingencias susceptibles de acaecer, una vez que hubiere percibido aquella íntegramente o suspendido el cobro asignando expresamente el remanente a otras contingencias susceptibles de acaecer.

4. La continuidad en el cobro de las prestaciones a que se refieren los apartados anteriores será compatible con el alta posterior del beneficiario en un Régimen de Seguridad Social por ejercicio de actividad, salvo disposición contraria en las especificaciones.

5. La percepción de los derechos consolidados por enfermedad grave o desempleo de larga duración será incompatible con la realización de aportaciones a cualquier plan de pensiones, salvo las que resulten obligatorias o vinculadas a las del promotor de un plan de empleo.

El partícipe podrá reanudar las aportaciones para cualesquiera contingencias susceptibles de acaecer, una vez que hubiere percibido íntegramente los derechos consolidados o suspendido el cobro asignando expresamente el remanente a dichas contingencias.

6. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio del régimen de instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios previsto en la disposición adicional primera de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de pensiones. En particular:

a) La percepción de las prestaciones será compatible con las aportaciones a favor de beneficiarios que, excepcionalmente, realicen los promotores de los planes de pensiones del sistema de empleo cuando sea preciso para garantizar las prestaciones en curso en caso de que se haya puesto de manifiesto, a través del oportuno dictamen de actuario independiente o de las revisiones actuariales, la existencia de un déficit en el plan de pensiones, en los términos previstos en esta normativa.

b) La percepción de prestaciones de los planes de pensiones por incapacidad permanente será compatible con las aportaciones de promotor que, en su caso, se prevean en los planes de pensiones de empleo para el personal incurso en dichas situaciones, en orden a instrumentar los compromisos por pensiones referidos a dicho personal.

c) La percepción de la prestación correspondiente a jubilación por expediente de regulación de empleo será compatible con las aportaciones del promotor previstas, en su caso, en los planes de pensiones del sistema de empleo en favor del personal afectado por el expediente de regulación de empleo, en orden a instrumentar los compromisos por pensiones referidos a dicho personal, que sean de obligada sujeción a la referida disposición adicional primera de la Ley de Regulación de los planes y fondos de pensiones.

d) La percepción de los derechos consolidados de un plan de pensiones en caso de enfermedad grave o desempleo de larga duración, será compatible con la realización de aportaciones a los planes de empleo en orden a instrumentar los compromisos por pensiones referidos al personal afectado por dichas situaciones, que sean de obligada sujeción a la disposición adicional primera de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de pensiones. El mismo régimen se aplicará respecto de las aportaciones de los perceptores que sean obligatorias o vinculadas a las del promotor de un plan de empleo.»

Seis. El artículo 13 queda redactado como sigue:

«Artículo 13. *Contingencias del régimen especial para personas con discapacidad.*

Las aportaciones a planes de pensiones realizadas por partícipes con un grado de minusvalía en los términos previstos en el artículo 12, así como las realizadas a su favor conforme a dicho artículo, podrán destinarse a la cobertura de las siguientes contingencias:

a) Jubilación de la persona con discapacidad conforme a lo establecido en el artículo 7.

De no ser posible el acceso a esta situación, podrán percibir la prestación correspondiente a la edad que se señale de acuerdo a las especificaciones del plan a partir de que cumpla los 45 años, siempre que carezca de empleo u ocupación profesional.

b) Incapacidad y dependencia, conforme a lo previsto en las letras b) y d) del artículo 7 de este Reglamento, del discapacitado o del cónyuge del discapacitado, o de uno de los parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive de los cuales dependa o de quien le tuviese a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

Así mismo, podrá ser objeto de cobertura el agravamiento del grado de discapacidad del partícipe que le incapacite de forma permanente para el empleo u ocupación que viniera ejerciendo, o para todo trabajo, incluida la gran invalidez sobrevenida, cuando no sea posible el acceso a prestación conforme a un Régimen de la Seguridad Social.

c) Fallecimiento del discapacitado, que puede generar prestaciones conforme a lo establecido en el artículo 7.c).

No obstante, las aportaciones realizadas por personas que puedan realizar aportaciones a favor del discapacitado conforme a lo previsto en el artículo 12.a) sólo podrán generar, en caso de fallecimiento del discapacitado, prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de quienes las hubiesen realizado, en proporción a la aportación de éstos.

d) Jubilación, conforme a lo previsto en el artículo 7, del cónyuge o de uno de los parientes del discapacitado en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, del cual dependa o de quien le tenga a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

e) Fallecimiento del cónyuge del discapacitado, o de uno de los parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive de los cuales dependa o de quien le tuviese a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

f) Las contribuciones que, de acuerdo con lo recogido en este Reglamento, sólo puedan destinarse a cubrir la contingencia de fallecimiento del discapacitado se deberán realizar bajo el régimen general.»

Siete. El apartado 4 del artículo 19 queda redactado como sigue:

«4. Los planes de pensiones podrán prever la contratación de seguros, avales y otras garantías con las correspondientes entidades financieras para la cobertura de riesgos determinados o el aseguramiento o garantía de las prestaciones. En aquellos planes de pensiones en los cuales las coberturas de dependencia operen en régimen de prestación definida, deberá instrumentarse dichas coberturas a través de los correspondientes contratos de seguro previstos por el plan con entidades aseguradoras, el cual en ningún caso asumirá los riesgos inherentes a dichas prestaciones.

Los citados contratos podrán formalizarse, conforme a la normativa correspondiente en cada caso, con entidades de crédito y con entidades aseguradoras.

Estos contratos deberán tener carácter colectivo y, en el caso de los planes de empleo, corresponderse con los colectivos fijados en especificaciones, salvo, en ambos casos, los destinados a la cobertura de los derechos económicos de los beneficiarios.»

Ocho. El apartado 5 del artículo 22 queda redactado como sigue:

«5. En los términos y condiciones establecidas en este Reglamento para cada modalidad de plan, los derechos consolidados de los partícipes y, en su caso, los derechos económicos de los beneficiarios, podrán movilizarse a otro u otros planes de pensiones, o bien, a los planes de previsión asegurados regulados en el artículo 51.3 la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»

Nueve. El apartado 2 del articulo 34 queda redactado como sigue:

«2. Con periodicidad al menos anual, la entidad gestora del fondo de pensiones en el que el plan se encuentre integrado remitirá a cada partícipe de los planes de empleo una certificación sobre las aportaciones, directas o imputadas, realizadas en cada año natural y el valor, al final del año natural, de sus derechos consolidados en el plan.

Las especificaciones podrán prever plazos inferiores al señalado anteriormente para remitir dicha información.

La certificación a que se refiere este apartado deberá contener un resumen sobre la determinación de las contingencias cubiertas, el destino de las aportaciones y

las reglas de incompatibilidad sobre aquéllas.

En su caso, la certificación indicará la cuantía de los excesos de aportación del partícipe advertidos sobre los máximos establecidos y el deber de comunicar el medio para el abono de la devolución.»

Diez. El apartado 1 del artículo 38 queda redactado del siguiente modo:

«1. Los planes de pensiones de promoción conjunta habrán de ser de la modalidad de aportación definida para la contingencia de jubilación, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes.

Las prestaciones definidas que se prevean para caso de fallecimiento, incapacidad permanente y dependencia del partícipe, así como las garantizadas a los beneficiarios una vez acaecida cualquier contingencia y sus reversiones, deberán garantizarse en su totalidad mediante los correspondientes contratos de seguro previstos por el plan, el cual en ningún caso asumirá los riesgos inherentes a dichas prestaciones. Los contratos de seguro previstos para la cobertura de fallecimiento, invalidez y dependencia del partícipe deberán ser de duración no superior a un año, y podrán ser renovables.»

Once. El apartado 2 del artículo 48 queda redactado del siguiente modo:

«2. Con periodicidad anual, la entidad gestora del fondo de pensiones remitirá a cada partícipe de los planes individuales una certificación sobre las aportaciones realizadas en cada año natural y el valor, al final del año natural, de sus derechos consolidados.

La certificación a que se refiere este apartado deberá contener un resumen sobre la determinación de las contingencias cubiertas, el destino de las aportaciones y

las reglas de incompatibilidad sobre aquéllas.

En su caso, la certificación indicará la cuantía de los excesos de aportación advertidos y el deber de comunicar el medio para el abono de la devolución.»

Doce. El artículo 50 queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 50. *Movilización de derechos en un plan individual.*

1. Los derechos consolidados en los planes de pensiones del sistema individual podrán movilizarse a otro plan o planes de pensiones, o a uno o varios planes de previsión asegurados, por decisión unilateral del partícipe, o por terminación del plan. La movilización por decisión unilateral podrá ser total o parcial.

2. Los derechos económicos de los beneficiarios en los planes de pensiones del sistema individual también podrán movilizarse a otros planes de pensiones o a planes de previsión asegurados a petición del beneficiario, siempre y cuando las condiciones de garantía y aseguramiento de la prestación así lo permitan y en las condiciones previstas en las especificaciones de los planes de pensiones correspondientes. Esta movilización podrá ser total o parcial.

3. En cualquiera de estos supuestos, los derechos consolidados se integrarán en el plan o planes de pensiones o en el plan o planes de previsión asegurados que designe el partícipe.

La integración de los derechos consolidados en otro plan de pensiones o en un plan de previsión asegurado exige la condición de partícipe o tomador de éstos por parte de la persona que moviliza los citados derechos.

El traspaso de los derechos consolidados a un plan de pensiones integrado en un fondo distinto o a un plan de previsión asegurado deberá realizarse necesariamente mediante transferencia bancaria directa, ordenada por la sociedad gestora del fondo de origen a su depositario, desde la cuenta del fondo de origen a la cuenta del fondo de destino o de la aseguradora de destino.

4. Cuando un partícipe desee movilizar la totalidad o parte de los derechos consolidados que tenga en un plan de pensiones a otro plan integrado en un fondo de pensiones gestionado por diferente entidad gestora o a un plan de previsión asegurado de una entidad aseguradora distinta a la entidad gestora del plan de pensiones, el partícipe deberá dirigirse a la entidad gestora o aseguradora de destino, para iniciar su traspaso.

A tal fin, el partícipe deberá acompañar a su solicitud la identificación del plan y fondo de pensiones de origen desde el que se realizará la movilización, así como, en su caso, el importe a movilizar. La solicitud incorporará una comunicación dirigida a la entidad gestora de origen para ordenar el traspaso que incluya una autorización del partícipe a la entidad gestora o aseguradora de destino para que, en su nombre, pueda solicitar a la gestora del fondo de origen la movilización de los derechos consolidados, así como toda la información financiera y fiscal necesaria para realizarlo.

La solicitud del partícipe presentada en un establecimiento de la entidad promotora del plan de destino o del depositario de destino se entenderá presentada en la entidad gestora de destino, salvo que de manera expresa las especificaciones del plan de pensiones de destino lo limiten a la entidad gestora.

En el caso de que existan convenios o contratos que permitan gestionar las solicitudes de movilización a través de mediadores o de las redes comerciales de otras entidades, la presentación de la solicitud en cualquier establecimiento de éstos se entenderá realizada en la entidad gestora o aseguradora.

En el plazo máximo de dos días hábiles desde que la entidad aseguradora o entidad gestora de destino disponga de la totalidad de la documentación necesaria, ésta deberá, además de comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos reglamentariamente para la movilización de tales derechos, comunicar la solicitud a la gestora del fondo de origen, con indicación, al menos, del plan y fondo de pensiones de destino, el depositario de éste y los datos de la cuenta del fondo de pensiones de destino a la que debe efectuarse la transferencia, o, en el caso de

movilización a un plan de previsión asegurado, indicación, al menos, del plan de previsión asegurado, entidad aseguradora de destino y los datos de la cuenta de destino a la que debe efectuarse la transferencia.

En un plazo máximo de cinco días hábiles a contar desde la recepción por parte de la entidad gestora de origen de la solicitud con la documentación correspondiente, esta entidad deberá ordenar la transferencia bancaria y remitir a la gestora o aseguradora de destino toda la información financiera y fiscal necesaria para el traspaso.

5. En caso de que la entidad gestora de origen sea, a su vez, la gestora del fondo de destino o la aseguradora del plan de previsión asegurado de destino, el partícipe deberá indicar en su solicitud el importe que desea movilizar, en su caso, el plan de pensiones destinatario y el fondo de pensiones de destino al que este adscrito, o, en otro caso, el plan de previsión asegurado destinatario.

La gestora deberá emitir la orden de transferencia en el plazo máximo de tres días hábiles desde la fecha de presentación de la solicitud por el partícipe.

6. El procedimiento para la movilización de derechos económicos a solicitud del beneficiario se ajustará a lo establecido en los apartados anteriores, entendiéndose realizadas a los beneficiarios y a sus derechos económicos las referencias hechas a los partícipes y sus derechos consolidados.

En el caso de prestaciones garantizadas por entidad aseguradora u otra entidad financiera, las condiciones y el procedimiento de movilización, en su caso, se ajustarán a lo estipulado en el contrato correspondiente.

7. No será admisible la aplicación de gastos o penalizaciones sobre los derechos consolidados por movilización.

8. En los procedimientos de movilizaciones regulados en este artículo se autoriza que la transmisión de la solicitud de traspaso, la transferencia de efectivo y la transmisión de la información entres las entidades intervinientes, puedan realizarse a través del Sistema Nacional de Compensación Electrónica, mediante las operaciones que, para estos supuestos, se habiliten en dicho Sistema.»

Trece. El artículo 55 queda redactado del siguiente modo:

«Artículo 55. *Movilización de derechos en un plan asociado.*

1. Los derechos consolidados en los planes de pensiones del sistema asociado podrán movilizarse a otro plan o planes de pensiones, o a uno o varios planes de previsión asegurados, por decisión unilateral del partícipe o por pérdida de la condición de asociado del promotor o por terminación del plan. La movilización por decisión unilateral podrá ser total o parcial.

2. Los derechos económicos de los beneficiarios en los planes de pensiones del sistema asociado también podrán movilizarse a otros planes de pensiones, o a planes de previsión asegurados, a petición del beneficiario, siempre y cuando las condiciones de garantía y aseguramiento de la prestación así lo permitan y en las condiciones previstas en las especificaciones de los planes de pensiones correspondientes. Esta movilización podrá ser total o parcial.

3. Lo dispuesto en los apartados 3 y siguientes del artículo 50 de este Reglamento será de aplicación a la movilización de los derechos consolidados del partícipe o de los derechos económicos del beneficiario en un plan de pensiones asociado.

En el caso de que las prestaciones estén garantizadas por entidades aseguradoras o otras entidades financieras, los procedimientos de movilización de los derechos correspondientes a las mismas se ajustarán a lo previsto en el contrato correspondiente.»

Catorce. El apartado 5 del artículo 75 queda redactado del siguiente modo:

«5. A efectos de la realización de aportaciones a planes de pensiones, movilización de derechos consolidados, reconocimiento de prestaciones y liquidez de derechos consolidados en supuestos excepcionales, se utilizará el valor diariamente fijado de la cuenta de posición del plan, aplicándose el correspondiente a la fecha en

que se haga efectiva la aportación, la movilización, la liquidez o el pago de la prestación.

No obstante, las normas de funcionamiento del fondo podrán referir la valoración de los derechos consolidados y prestaciones a la correspondiente al día hábil anterior al señalado en el párrafo anterior, y, en el caso de las aportaciones podrán referirla al día hábil siguiente.

Para la valoración de los pagos a efectuar por prestaciones de cuantía no garantizada, que se hayan de satisfacer en forma de capital diferido o renta con cargo al fondo de capitalización, se utilizará igualmente el valor de la cuenta de posición en la fecha o fechas de sus vencimientos, si bien, las normas de funcionamiento del fondo podrán referir la valoración a los cambios bursátiles o similares correspondientes al día hábil siguiente al del vencimiento.

Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio de la validez y los efectos jurídicos de la fecha de la aportación o de la solicitud de movilización, liquidez, o reconocimiento de la prestación.

A efectos de lo previsto en este Reglamento, por fecha de solicitud se entenderá la de recepción por la gestora o depositaria, el promotor del plan o la comisión de control del plan, de la petición formulada por escrito por el partícipe o beneficiario, o por un tercero actuando en su representación, conteniendo la totalidad de la documentación necesaria. El receptor estará obligado a facilitar al solicitante constancia de su recepción.

Las entidades gestoras serán responsables de los retrasos que se produzcan en exceso sobre los plazos previstos en este Reglamento para tramitar y hacer efectivas las solicitudes de los partícipes o beneficiarios, sin perjuicio de la posibilidad de la entidad gestora de repetir contra aquél que hubiera causado el retraso.»

Quince. El apartado 1 del artículo 101 queda redactado como sigue:

«1. La contratación de un plan de pensiones se formalizará mediante un documento o boletín de adhesión suscrito por el partícipe conjuntamente con el promotor del plan, la gestora y depositaria.

El boletín de adhesión contendrá información, al menos, sobre los siguientes extremos:

a) La denominación, sistema y modalidad del plan o planes de pensiones.

b) La denominación del fondo o fondos de pensiones y número identificativo en el registro especial.

c) La denominación y domicilio social del promotor del plan, así como de la gestora y depositaria del fondo correspondiente con su número identificativo en los registros especiales correspondientes.

d) La legislación aplicable al contrato, e indicación de la normativa fiscal aplicable.

e) Indicaciones sobre el régimen de aportaciones, contingencias cubiertas, señalando, en las que así proceda, que se determinarán conforme al régimen de la Seguridad Social aplicable al partícipe, régimen de prestaciones, posibles beneficiarios, formas de cobro y grado de aseguramiento o garantía de las prestaciones, con identificación, en su caso, de la denominación y domicilio social de la entidad aseguradora o garante.

Se señalará el destino de las aportaciones y prestaciones, conforme a este Reglamento, de las personas sin posibilidad de acceso a la jubilación que no figuren de alta ni coticen en ningún régimen de la Seguridad Social, así como de las personas jubiladas.

El boletín deberá contener espacios para el señalamiento de las contingencias cubiertas o destino de las aportaciones y designación de beneficiarios, advirtiendo de que los designados deben ser en todo caso personas físicas.

En los regímenes de aportación definida se señalará la dependencia del valor de los derechos consolidados y de las prestaciones respecto de la evolución del valor del patrimonio del fondo.

f) Indicaciones sobre los límites de aportación a planes de pensiones establecidos por la normativa, y el procedimiento para la solicitud de las prestaciones por parte del beneficiario, con advertencia de las sanciones administrativas previstas en el texto refundido de la ley por incumplimiento de los citados límites.

g) Indicaciones sobre el cálculo del derecho consolidado y condiciones y plazo de movilización y, en su caso, supuestos excepcionales de liquidez. En todo caso, se reflejará claramente el carácter no reembolsable del derecho consolidado hasta la producción de la contingencia o, en su caso, en los citados supuestos excepcionales.

h) Instancias de reclamación utilizables en caso de litigio, indicando, en su caso, la denominación y domicilio del defensor del partícipe.

i) Se señalará el lugar y forma en que el partícipe podrá acceder en cualquier momento al contenido de las especificaciones del plan de pensiones y a las normas de funcionamiento del fondo, a la declaración de la política de inversión a que se refiere el apartado 3 del artículo 69, así, como, en su caso, al Reglamento de Funcionamiento del Defensor del Partícipe, documentos que, en cualquier caso, deberán hallarse a disposición de los partícipes y beneficiarios.

En ningún caso podrán emitirse boletines o documentos de adhesión a un plan de pensiones que incorporen la contratación de operaciones, productos o servicios distintos de aquél.»

Dieciséis. La disposición adicional primera queda redactada del siguiente modo:

«Disposición adicional primera. *Contingencias sujetas a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de pensiones.*

1. A efectos de lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, las contingencias que deberán instrumentarse en las condiciones establecidas en aquélla serán las de jubilación, incapacidad permanente, fallecimiento y dependencia previstas, respectivamente, en los párrafos a).1.º, b), c) y d) del artículo 7 de este reglamento.

2. En el caso de empleados que accedan a la jubilación parcial conforme a la normativa de Seguridad Social, se sujetarán a la citada disposición adicional primera los compromisos de la empresa referidos a aquellos vinculados a la jubilación total, incapacidad permanente, fallecimiento y dependencia antes citados.

3. Los compromisos asumidos por las empresas con los trabajadores que extingan su relación laboral y pasen a situación legal de desempleo a consecuencia de expediente de regulación de empleo, que consistan en el pago de prestaciones con anterioridad a la jubilación, podrán ser objeto de instrumentación, con carácter voluntario, de acuerdo con el régimen previsto en la referida disposición adicional primera del texto refundido de la ley, en cuyo caso se someterán a la normativa financiera y fiscal derivada de aquélla. Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable a las prestaciones pagaderas al trabajador afectado por el expediente de regulación de empleo en tanto no acceda a la jubilación, así como a las reversiones de tales prestaciones por fallecimiento producidas antes del acceso a la jubilación.

Estarán sujetos necesariamente a la referida disposición adicional primera del texto refundido de la ley los compromisos referidos al personal afectado por el expediente de regulación de empleo vinculados específicamente a las contingencias de incapacidad permanente, dependencia, las prestaciones pagaderas a dicho personal por o a partir de la jubilación, así como las de fallecimiento antes o después de la jubilación distintas de las reversiones señaladas en el párrafo anterior.»

Diecisiete. Se introduce una nueva disposición adicional cuarta, con la siguiente redacción:

«Disposición adicional cuarta. *Movilidad a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial de planes de pensiones de empleo de las Administraciones Públicas formalizados o cuya promoción se hubiera acordado en convenio colectivo antes de la entrada en vigor de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de reforma del sistema financiero.*

Los planes de pensiones de empleo promovidos por las Administraciones Públicas, incluidas las Corporaciones Locales, por entidades y organismos públicos y por empresas y sociedades participadas por las mismas en al menos un 50 por 100, que se hubieren formalizado o cuya promoción se hubiera acordado en convenio colectivo con anterioridad al 24 de noviembre de 2002, podrán acordar, sin consecuencias tributarias, la terminación del plan y la movilización de los derechos consolidados de los partícipes y, en su caso, de los derechos derivados de las prestaciones causadas que permanezcan en el plan, a una mutualidad de previsión social que actúe como instrumento de previsión social empresarial, respetando en todo caso la garantía individualizada de las prestaciones causadas.»

Dieciocho. Se introduce una nueva disposición transitoria sexta, con la siguiente redacción:

«Disposición transitoria sexta. *Partícipes jubilados antes de 1 de enero de 2007 que no hayan iniciado el cobro de la prestación.*

Los partícipes jubilados antes de 1 de enero de 2007 podrán seguir realizando aportaciones a planes de pensiones acogiéndose a lo establecido en el artículo 11.1, siempre que no hubieran cobrado o iniciado el cobro de la prestación del plan. No obstante lo anterior:

a) Los partícipes jubilados con anterioridad al 1 de julio de 2006, y que hubieran realizado aportaciones desde la jubilación hasta el 1 de enero de 2007, destinarán dichas aportaciones para fallecimiento.

b) Los partícipes jubilados a partir del 1 de julio de 2006, y que hubieran realizado aportaciones desde la jubilación hasta el inicio del cobro de la prestación correspondiente a esta contingencia, podrán percibir dichas aportaciones como consecuencia de la jubilación.»

Disposición final segunda. *Entrada en vigor.*

1. Este Real Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado». No obstante, los apartados doce y trece de la disposición final primera de este Real Decreto y el apartado 3 del artículo 49 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas entrarán en vigor el día 1 de enero de 2008.

2. Las normas del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicarán a los períodos impositivos respecto de los que sea de aplicación 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, salvo lo dispuesto en el artículo 45 y 49.3 del Reglamento del Impuesto, aprobado por este Real Decreto, que resultará de aplicación a partir de sus respectivas fechas de entrada en vigor previstas en el apartado anterior.

REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

TÍTULO I

Sujeción al Impuesto: aspectos materiales, personales y temporales

CAPÍTULO I

Rentas exentas

Artículo 1. *Indemnizaciones por despido o cese del trabajador.*

El disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) 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 quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 2. *Exención de becas al estudio y de formación de investigadores.*

1. A efectos de lo establecido en el artículo 7.j) de la Ley del Impuesto, estarán exentas las becas públicas percibidas para cursar estudios reglados cuando la concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria. En ningún caso estarán exentas las ayudas para el estudio concedidas por un Ente Público en las que los destinatarios sean exclusiva o fundamentalmente sus trabajadores o sus cónyuges o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, de los mismos.

Tratándose de becas para estudios concedidas por entidades sin fines lucrativos a las que les sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o por fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, se entenderán cumplidos los principios anteriores cuando concurran los siguientes requisitos:

a) Que los destinatarios sean colectividades genéricas de personas, sin que pueda establecerse limitación alguna respecto de los mismos por razones ajenas a la propia naturaleza de los estudios a realizar y las actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria.

b) Que el anuncio de la Convocatoria se publique en el Boletín Oficial del Estado o de la comunidad autónoma y, bien en un periódico de gran circulación nacional, bien en la página web de la entidad.

c) Que la adjudicación se lleve a cabo en régimen de concurrencia competitiva.

A efectos de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 7.j) de la Ley, estarán exentas las becas para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, siempre y cuando el programa de ayudas a la investigación haya sido reconocido e inscrito en el Registro general de programas de ayudas a la investigación al que se refiere el artículo 3 del citado real decreto. En ningún caso tendrán la consideración de beca las cantidades satisfechas en el marco de un contrato laboral.

A efectos de la aplicación del último inciso del artículo 7.j) de la Ley, las bases de la convocatoria deberán prever como requisito o mérito, de forma expresa, que los destinatarios sean funcionarios, personal al servicio de las Administraciones Públicas y personal docente e investigador de las Universidades. Además, cuando las becas sean

convocadas por entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002 o por fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013 en el desarrollo de su actividad de obra social, deberán igualmente cumplir los requisitos previstos en el segundo párrafo de este apartado.

2. 1.º El importe de la beca exento para cursar estudios reglados alcanzará los costes de matrícula, o cantidades satisfechas por un concepto equivalente para poder cursar tales estudios, y de seguro de accidentes corporales y asistencia sanitaria del que sea beneficiario el becario y, en su caso, el cónyuge e hijo del becario siempre que no posean cobertura de la Seguridad Social, así como una dotación económica máxima, con carácter general, de 6.000 euros anuales.

Este último importe se elevará hasta un máximo de 18.000 euros anuales cuando la dotación económica tenga por objeto compensar gastos de transporte y alojamiento para la realización de estudios reglados del sistema educativo, hasta el nivel de máster incluido o equivalente. Cuando se trate de estudios en el extranjero dicho importe ascenderá a 21.000 euros anuales.

Si el objeto de la beca es la realización de estudios de doctorado, estará exenta la dotación económica hasta un importe máximo de 21.000 euros anuales o 24.600 euros anuales cuando se trate de estudios en el extranjero.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, cuando la duración de la beca sea inferior al año natural la cuantía máxima exenta será la parte proporcional que corresponda.

2.º En el supuesto de becas para investigación gozará de exención la dotación económica derivada del programa de ayuda del que sea beneficiario el contribuyente.

3.º En el supuesto de becas para realización de estudios de doctorado y becas para investigación, la dotación económica exenta incluirá las ayudas complementarias que tengan por objeto compensar los gastos de locomoción, manutención y estancia derivados de la asistencia a foros y reuniones científicas, así como la realización de estancias temporales en universidades y centros de investigación distintos a los de su adscripción para completar, en ambos casos, la formación investigadora del becario.

Artículo 3. *Exención de determinados premios literarios, artísticos y científicos.*

1. A efectos de la exención prevista en el artículo 7.l) de la Ley del Impuesto, tendrá la consideración de premio literario, artístico o científico relevante la concesión de bienes o derechos a una o varias personas, sin contraprestación, en recompensa o reconocimiento al valor de obras literarias, artísticas o científicas, así como al mérito de su actividad o labor, en general, en tales materias.

2. 1.º El concedente del premio no podrá realizar o estar interesado en la explotación económica de la obra u obras premiadas.

En particular, el premio no podrá implicar ni exigir la cesión o limitación de los derechos de propiedad sobre aquéllas, incluidos los derivados de la propiedad intelectual o industrial.

No se considerará incumplido este requisito por la mera divulgación pública de la obra, sin finalidad lucrativa y por un período de tiempo no superior a seis meses.

2.º En todo caso, el premio deberá concederse respecto de obras ejecutadas o actividades desarrolladas con anterioridad a su convocatoria.

No tendrán la consideración de premios exentos las becas, ayudas y, en general, las cantidades destinadas a la financiación previa o simultánea de obras o trabajos relativos a las materias citadas en el apartado 1 anterior.

3.º La convocatoria deberá reunir los siguientes requisitos:

a) Tener carácter nacional o internacional.

b) No establecer limitación alguna respecto a los concursantes por razones ajenas a la propia esencia del premio.

c) Que su anuncio se haga público en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional.

Los premios que se convoquen en el extranjero o por Organizaciones Internacionales sólo tendrán que cumplir el requisito contemplado en la letra b) anterior para acceder a la exención.

4.º La exención deberá ser declarada por el órgano competente de la Administración tributaria, de acuerdo con el procedimiento que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

La declaración anterior habrá de ser solicitada, con aportación de la documentación pertinente, por:

a) La persona o entidad convocante del premio, con carácter general.

b) La persona premiada, cuando se trate de premios convocados en el extranjero o por Organizaciones Internacionales.

La solicitud deberá efectuarse con carácter previo a la concesión del premio o, en el supuesto de la letra b) anterior, antes del inicio del período reglamentario de declaración del ejercicio en que se hubiera obtenido.

Para la resolución del expediente podrá solicitarse informe del Departamento ministerial competente por razón de la materia o, en su caso, del órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas.

El plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento será de seis meses. Transcurrido el plazo para resolver sin que se haya notificado la resolución expresa, la solicitud podrá entenderse desestimada.

La declaración tendrá validez para sucesivas convocatorias siempre que estas no modifiquen los términos que hubieran sido tomados en consideración a efectos de conceder la exención.

En el supuesto en que las sucesivas convocatorias modificasen dichos términos, o se incumpla alguno de los requisitos exigidos para su aplicación, el mismo órgano de la Administración tributaria a que se refiere el primer párrafo de este número 4.º declarará la pérdida del derecho a su aplicación desde que dicha modificación o incumplimiento se produzca.

3. Cuando la Administración tributaria haya declarado la exención del premio, las personas a que se refiere la letra a) del número 4.º del apartado anterior, vendrán obligadas a comunicar a la Administración tributaria, dentro del mes siguiente al de concesión, la fecha de ésta, el premio concedido y los datos identificadores de quienes hayan resultado beneficiados por los mismos.

Artículo 4. *Exención de las ayudas a los deportistas de alto nivel.*

A efectos de lo previsto en el artículo 7.m) de la Ley del Impuesto, estarán exentas, con el límite de 60.100 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.

b) Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.

Artículo 5. *Exención de las gratificaciones extraordinarias percibidas por la participación en misiones de paz o humanitarias.*

A efectos de lo previsto en el artículo 7.o) de la Ley del Impuesto, estarán exentas las cantidades satisfechas por el Estado español a los miembros de misiones internacionales de paz o humanitarias por los siguientes motivos:

a) Las gratificaciones extraordinarias de cualquier naturaleza que respondan al desempeño de la misión internacional de paz o humanitaria.

b) Las indemnizaciones o prestaciones satisfechas por los daños personales que hubieran sufrido durante las mismas.

Artículo 6. *Exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero.*

1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

CAPÍTULO II

Imputación temporal

Artículo 7. *Imputación temporal de rendimientos.*

1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, sin perjuicio de lo previsto en el siguiente apartado. Asimismo, resultará aplicable lo previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 14 de la Ley del Impuesto en relación con las rentas pendientes de imputar en los supuestos previstos en los mismos.

2. 1.º Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de este Reglamento, podrán optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria, a efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

2.º La opción por el criterio señalado en este apartado perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente debiera cumplimentar sus obligaciones

contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento.

3.º Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación si el contribuyente desarrollase alguna actividad económica por la que debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento o llevase contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio.

3. En el caso de los rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

4. En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal o de método de determinación del rendimiento neto comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro ejercicio.

TÍTULO II

Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen

CAPÍTULO I

Reglas generales

Artículo 8. *Concepto de valores o participaciones homogéneos.*

A los exclusivos efectos de este Impuesto, se considerarán valores o participaciones homogéneos procedentes de un mismo emisor aquéllos que formen parte de una misma operación financiera o respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación, sean de igual naturaleza y régimen de transmisión, y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones.

No obstante, la homogeneidad de un conjunto de valores no se verá afectada por la eventual existencia de diferencias entre ellos en lo relativo a su importe unitario; fechas de puesta en circulación, de entrega material o de fijación de precios; procedimientos de colocación, incluida la existencia de tramos o bloques destinados a categorías específicas de inversores; o cualesquiera otros aspectos de naturaleza accesoria. En particular, la homogeneidad no resultará alterada por el fraccionamiento de la emisión en tramos sucesivos o por la previsión de ampliaciones.

CAPÍTULO II

Definición y determinación de la renta gravable

Sección 1.ª Rendimientos del trabajo

Artículo 9. *Dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia.*

A. Reglas generales:

1. A efectos de lo previsto en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo.

2. Asignaciones para gastos de locomoción. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, en las siguientes condiciones e importes:

a) Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

> Téngase en cuenta que el art. único.1 de la Orden HFP/792/2023, de 12 de julio de 2023, por la que se revisa la cuantía, establece que a efectos de lo previsto para los gastos de locomoción en la letra b) se excluirá la cantidad que resulte de multiplicar 0,26 euros por el número de kilómetros recorridos, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen. Ref. BOE-A-2023-16461

3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

a) Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen. En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

En el caso del personal de vuelo de las compañías aéreas, se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención las cuantías que no excedan de 36,06 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 66,11 euros diarios si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. Si en un mismo día se produjeran ambas circunstancias, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

b) Tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:

1.º El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, y calculando dicho exceso en la forma prevista en dicho Real Decreto, y la indemnización prevista en el artículo 25.1 y 2 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.

2.º El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.

3.º El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, en la medida que tengan la misma finalidad que los contemplados en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero o no exceda de las equiparaciones retributivas, respectivamente.

4.º El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

Lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 6 de este Reglamento.

4. El régimen previsto en los apartados anteriores será también aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador.

5. Las cuantías exceptuadas de gravamen en este artículo serán susceptibles de revisión por el Ministro de Economía y Hacienda, en la proporción en que se revisen las dietas de los funcionarios públicos.

6. Las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites previstos en este artículo estarán sujetas a gravamen.

B. Reglas especiales:

1. Cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos:

a) Por gastos de locomoción:

Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

> Téngase en cuenta que el art. único.2 de la Orden HFP/792/2023, de 12 de julio de 2023, por la que se revisa la cuantía, establece que a efectos de lo previsto para los gastos de locomoción en la letra a) se excluirá la cantidad que resulte de multiplicar 0,26 euros por el número de kilómetros recorridos, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen. Ref. BOE-A-2023-16461

b) Por gastos de manutención, los importes de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero.

A estos efectos, los gastos de estancia deberán estar en todo caso resarcidos por la empresa y se regirán por lo previsto en la letra a) del apartado 3 de la letra A de este artículo.

2. Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades que se abonen al contribuyente con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que dicho traslado exija el cambio de residencia y correspondan, exclusivamente, a gastos de locomoción y

manutención del contribuyente y de sus familiares durante el traslado y a gastos de traslado de su mobiliario y enseres.

3. Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas por los candidatos a jurado y por los jurados titulares y suplentes como consecuencia del cumplimiento de sus funciones, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 385/1996, de 1 de marzo, por el que se establece el régimen retributivo e indemnizatorio del desempeño de las funciones del jurado, así como las percibidas por los miembros de las Mesas Electorales de acuerdo con lo establecido en la Orden Ministerial de 3 de abril de 1991, por la que se establece el importe de las dietas de los miembros de las Mesas Electorales.

Artículo 10. *Gastos deducibles por cuotas satisfechas a sindicatos y Colegios profesionales.*

Para la determinación del rendimiento neto del trabajo, serán deducibles las cuotas satisfechas a sindicatos. También serán deducibles las cuotas satisfechas a Colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio para el desempeño del trabajo, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, con el límite de 500 euros anuales.

Artículo 11. *Otros gastos deducibles.*

1. Podrán deducir la cuantía de 2.000 euros anuales adicionales establecida en el segundo párrafo de la letra f) del artículo 19.2 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes desempleados e inscritos en una oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual, siempre que el nuevo puesto de trabajo exija el cambio de dicha residencia.

2. A efectos de la aplicación del límite previsto en el último párrafo de la letra f) del artículo 19.2 de la Ley del Impuesto, cuando el contribuyente obtenga en el mismo período impositivo rendimientos derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible de los previstos en el segundo y tercer párrafo de dicha letra f) y otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuirá exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar.

Artículo 12. *Aplicación de la reducción del 30 por ciento a determinados rendimientos del trabajo.*

1. Se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes:

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 9 de este Reglamento.

b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.

c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento de acuerdo con el artículo 7.r) de la Ley del Impuesto, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

Respecto de los citados rendimientos, la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto únicamente será de aplicación cuando se imputen en único período impositivo.

2. Tratándose de rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral con un período de generación superior a dos años que se perciban de forma fraccionada, o de rendimientos distintos de los anteriores a los que se refiere la disposición transitoria vigesimoquinta de la Ley del Impuesto, sólo será aplicable la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

3. La reducción prevista en el artículo 18.3 de la Ley del Impuesto resultará aplicable a las prestaciones en forma de capital consistentes en una percepción de pago único. En el caso de prestaciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital, las reducciones referidas sólo resultarán aplicables al cobro efectuado en forma de capital.

Sección 2.ª Rendimientos del capital

Subsección 1.ª Rendimientos del capital inmobiliario

Artículo 13. *Gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario.*

Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención.

En particular, se considerarán incluidos entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior:

a) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación.

A estos efectos, tendrán la consideración de gastos de reparación y conservación:

Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

No serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora.

El importe total a deducir por los gastos previstos en este apartado a) no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.

El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

b) Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador.

c) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería o similares.

d) Los ocasionados por la formalización del arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución de derechos y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos.

e) Los saldos de dudoso cobro siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entenderá cumplido este requisito:

1.º Cuando el deudor se halle en situación de concurso.

2.º Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo hubiesen transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado posteriormente a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro.

f) El importe de las primas de contratos de seguro, bien sean de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga, sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos.

g) Las cantidades destinadas a servicios o suministros.

h) Las cantidades destinadas a la amortización en las condiciones establecidas en el artículo siguiente de este Reglamento.

Artículo 14. *Gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario.*

1. Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

2. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a) Tratándose de inmuebles: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo el del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

b) Tratándose de bienes de naturaleza mobiliaria, susceptibles de ser utilizados por un período superior al año y cedidos conjuntamente con el inmueble: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar a los costes de adquisición satisfechos los coeficientes de amortización determinados de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 30.1.ª de este Reglamento.

3. En el caso de que los rendimientos procedan de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, podrá amortizarse, con el límite de los rendimientos íntegros de cada derecho, su coste de adquisición satisfecho.

La amortización, en este supuesto, será el resultado de las reglas siguientes:

a) Cuando el derecho o facultad tuviese plazo de duración determinado, el que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho entre el número de años de duración del mismo.

b) Cuando el derecho o facultad fuese vitalicio, el resultado de aplicar al coste de adquisición satisfecho el porcentaje del 3 por ciento.

Artículo 15. *Rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.*

A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.

b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.

c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

Artículo 16. *Reducción por arrendamiento de vivienda.*

(Suprimido)

Subsección 2.ª Rendimientos del capital mobiliario

Artículo 17. *Disposición parcial en contratos de seguro.*

En el caso de disposición parcial en contratos de seguro, para calcular el rendimiento del capital mobiliario se considerará que la cantidad recuperada corresponde a las primas satisfechas en primer lugar incluida su correspondiente rentabilidad.

Artículo 18. *Tributación de la rentabilidad obtenida hasta el momento de la constitución de las rentas diferidas.*

A efectos de lo previsto en el primer párrafo del artículo 25.3.a) 4.º de la Ley del Impuesto, la rentabilidad obtenida hasta la constitución de las rentas diferidas se someterá a gravamen de acuerdo con las siguientes reglas:

1) La rentabilidad vendrá determinada por la diferencia entre el valor actual financiero-actuarial de la renta que se constituye y el importe de las primas satisfechas.

2) Dicha rentabilidad se repartirá linealmente durante los diez primeros años de cobro de la renta vitalicia. Si se trata de una renta temporal, se repartirá linealmente entre los años de duración de la misma con el máximo de diez años.

Artículo 19. *Requisitos exigibles a determinados contratos de seguro con prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta.*

Para la aplicación de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 25.3.a).4.º de la Ley del Impuesto, habrán de concurrir los siguientes requisitos:

1.º Las contingencias por las que pueden percibirse las prestaciones serán las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, en los términos establecidos para éstos.

2.º Se entenderá que se ha producido algún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro cuando se incumplan las limitaciones que, en relación con el ejercicio de los derechos económicos, establecen la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y su normativa de desarrollo, respecto a los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones de las empresas.

Artículo 20. *Gastos deducibles en determinados rendimientos del capital mobiliario.*

Para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario derivado de la prestación de asistencia técnica, arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas y subarrendamientos a los que se refiere el artículo 26.1.b) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de gastos deducibles los previstos en los artículos 13 y 14 de este Reglamento. No será de aplicación el límite previsto para intereses y demás gastos de financiación y gastos de reparación y conservación.

Artículo 21. *Rendimientos del capital mobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.*

A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital mobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento.

b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario o subarrendatario por daños o desperfectos, en los supuestos de arrendamiento.

c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

Sección 3.ª Rendimientos de actividades económicas

Subsección 1.ª Normas generales

Artículo 22. *Elementos patrimoniales afectos a una actividad.*

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.
b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.
2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.
No se entenderán afectados:

1.º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.
2.º Aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.
4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.
Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo «jeep».

Artículo 23. *Valores de afectación y desafectación.*

1. Las afectaciones a actividades económicas de bienes o derechos del patrimonio personal se realizarán por el valor de adquisición que según las normas previstas en los artículos 35.1 y 36 de la Ley del Impuesto tuvieran en dicho momento.

2. En las desafectaciones de bienes o derechos afectos a actividades económicas al patrimonio personal, se tomará a efectos de este Impuesto su valor contable en dicho momento, calculado de acuerdo con las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima.

Artículo 24. *Atribución de rentas.*

A efectos de determinar el resultado de las actividades económicas de las entidades a que se refiere el artículo 87 de la Ley del Impuesto, el importe neto de la cifra de negocios previsto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tendrá en cuenta exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades.

Artículo 25. *Rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.*

A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en único período impositivo:

a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.

b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.

c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Artículo 26. *Reducciones aplicables a determinados rendimientos de actividades económicas.*

1. Para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.2.1.º de la Ley del Impuesto, será necesario el cumplimiento de los requisitos señalados en el 32.2.2.º de la Ley del Impuesto y de las obligaciones formales previstas en el artículo 68 de este Reglamento.

2. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.2.1.º de la Ley del Impuesto, cuando el contribuyente opte por la tributación conjunta, tendrá derecho a la misma cuando individualmente cumpla con los requisitos señalados en el artículo 32.2.2.º de la Ley del Impuesto. En este caso, la cuantía de la reducción a computar en la declaración conjunta será única, sin que su importe pueda ser superior al rendimiento neto de las actividades económicas de los miembros de la unidad familiar que cumplan individualmente los citados requisitos, y se calculará, al igual que la reducción prevista en el artículo 32.2.3.º de la Ley del Impuesto, teniendo en cuenta las rentas de la unidad familiar.

Artículo 27. *Métodos de determinación de los rendimientos de actividades económicas.*

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, existirán los siguientes métodos de determinación de los rendimientos de actividades económicas:

1.º Estimación directa, que tendrá dos modalidades, normal y simplificada.

2.º Estimación objetiva.

2. Los contribuyentes aplicarán alguno de los métodos anteriores teniendo en cuenta los límites de aplicación y las reglas de incompatibilidad, renuncia y exclusión contenidas en los artículos siguientes.

Subsección 2.ª Estimación directa simplificada

Artículo 28. *Ámbito de aplicación del método de estimación directa simplificada.*

1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad simplificada del método de estimación directa, siempre que:

a) No determinen el rendimiento neto de estas actividades por el método de estimación objetiva.

b) El importe neto de la cifra de negocios del conjunto de estas actividades, definido de acuerdo al artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, no supere los 600.000 euros anuales en el año inmediato anterior.

c) No renuncien a esta modalidad.

2. El importe neto de la cifra de negocios que se establece como límite para la aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, tendrá como referencia el año inmediato anterior a aquél en que deba aplicarse esta modalidad.

Cuando en el año inmediato anterior no se hubiese ejercido actividad alguna, se determinará el rendimiento neto por esta modalidad, salvo que se renuncie a la misma en los términos previstos en el artículo siguiente.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por la modalidad normal del método de estimación directa, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad normal.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica por la que se renuncie a esta modalidad, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad.

Artículo 29. *Renuncia y exclusión al método de estimación directa simplificada.*

1. La renuncia a la modalidad simplificada del método de estimación directa deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que en el plazo previsto en el párrafo anterior se revoque aquélla.

La renuncia así como su revocación se efectuarán de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas.

En caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará según lo previsto en el párrafo anterior.

2. Será causa determinante de la exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa haber rebasado el límite establecido en el artículo anterior.

La exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

3. La renuncia o la exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa supondrá que el contribuyente determinará durante los tres años siguientes el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método.

Artículo 30. *Determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa simplificada.*

El rendimiento neto de las actividades económicas, a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del método de estimación directa, se determinará según las normas

contenidas en los artículos 28 y 30 de la Ley del Impuesto, con las especialidades siguientes:

1.ª Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de entidades de reducida dimensión previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que afecten a este concepto.

2.ª El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 euros anuales. No obstante, no resultará de aplicación dicho porcentaje de deducción cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26.1 de este Reglamento.

Artículo 31. *Entidades en régimen de atribución.*

1. La modalidad simplificada del método de estimación directa será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 87 de la Ley del Impuesto, siempre que:

1.º Todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por este Impuesto.

2.º La entidad cumpla los requisitos definidos en el artículo 28 de este Reglamento.

2. La renuncia a la modalidad deberá efectuarse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes, conforme a lo dispuesto en el artículo 29 de este Reglamento.

3. La aplicación de esta modalidad se efectuará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

4. El rendimiento neto se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

Subsección 3.ª Estimación objetiva

Artículo 32. *Ámbito de aplicación del método de estimación objetiva.*

1. El método de estimación objetiva se aplicará a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, salvo que los contribuyentes renuncien a él o estén excluidos de su aplicación, en los términos previstos en los artículos 33 y 34 de este Reglamento.

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley del Impuesto, este método no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:

a') Para el conjunto de sus actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, 150.000 euros anuales.

A estos efectos, se computará la totalidad de las operaciones con independencia de que exista o no obligación de expedir factura de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Sin perjuicio del límite anterior, el método de estimación objetiva no podrá aplicarse cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior que corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, supere 75.000 euros anuales.

b') Para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales, 250.000 euros anuales.

A estos efectos, sólo se computarán las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento de este Impuesto.

No obstante, a efectos de lo previsto en esta letra a) deberán computarse no solo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

– Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

– Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

b) Que el volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior supere la cantidad de 150.000 euros anuales. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

A estos efectos, deberán computarse no solo el volumen de compras correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en la letra a) anterior.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

c) Que las actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al que se refiere el artículo 4 de la Ley del Impuesto. A estos efectos, se entenderá que las actividades de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, de transporte por autotaxis, de transporte de mercancías por carretera y de servicios de mudanzas, se desarrollan, en cualquier caso, dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

Artículo 33. *Renuncia al método de estimación objetiva.*

1. La renuncia al método de estimación objetiva podrá efectuarse:

a) Durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

b) También se entenderá efectuada la renuncia al método de estimación objetiva cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

En caso de inicio de actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se efectúe en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

2. La renuncia al método de estimación objetiva supondrá la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 28 de este Reglamento.

3. La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que

pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que en el plazo previsto en el apartado 1.a) se revoque aquélla.

Si en el año inmediato anterior a aquel en que la renuncia al método de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

4. La renuncia a que se refiere el apartado 1.a) así como la revocación, cualquiera que fuese la forma de renuncia, se efectuarán de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Artículo 34. *Exclusión del método de estimación objetiva.*

1. Será causa determinante de la exclusión del método de estimación objetiva la concurrencia de cualquiera de las circunstancias establecidas en el artículo 32.2 de este Reglamento o el haber superado los límites que se establezcan en la Orden ministerial que desarrolle el mismo.

La exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

2. También se considerarán causas de exclusión de este método la incompatibilidad prevista en el artículo 35 y las reguladas en los apartados 2 y 4 del artículo 36 de este Reglamento.

3. La exclusión del método de estimación objetiva supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 28 de este Reglamento.

Artículo 35. *Incompatibilidad de la estimación objetiva con la estimación directa.*

Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho método, en la modalidad correspondiente.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica no incluida o por la que se renuncie al método de estimación objetiva, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad.

Artículo 36. *Coordinación del método de estimación objetiva con el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto General Indirecto Canario.*

1. La renuncia al régimen especial simplificado o al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la renuncia al método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

2. La exclusión del régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la exclusión del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

3. La renuncia al régimen especial simplificado o al régimen especial de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario supondrá la renuncia al método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

4. La exclusión del régimen especial simplificado del Impuesto General Indirecto Canario supondrá la exclusión del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

Artículo 37. *Determinación del rendimiento neto en el método de estimación objetiva.*

1. Los contribuyentes determinarán, con referencia a cada actividad a la que resulte aplicable este método, el rendimiento neto correspondiente.

2. La determinación del rendimiento neto a que se refiere el apartado anterior se efectuará por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos que hubiese fijado el Ministro de Economía y Hacienda.

Cuando se prevea en la Orden por la que se aprueban los signos, índices o módulos, para el cálculo del rendimiento neto podrán deducirse las amortizaciones del inmovilizado registradas. La cuantía deducible por este concepto será, exclusivamente, la que resulte de aplicar la tabla que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

3. En los casos de iniciación con posterioridad al día 1 de enero o cese antes del día 31 de diciembre de las operaciones de una actividad acogida a este método, los signos, índices o módulos se aplicarán, en su caso, proporcionalmente al período de tiempo en que tal actividad se haya ejercido, por el contribuyente durante el año natural. Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las actividades de temporada que se regirán por lo establecido en la correspondiente Orden ministerial.

4. 1.º Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos.

2.º Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan anomalías graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los signos, índices o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando las pruebas que consideren oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales anomalías. Acreditada la efectividad de dichas anomalías, se autorizará la reducción de los signos, índices o módulos que proceda.

Igualmente autorizará la reducción de los signos, índices o módulos cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado. El procedimiento para reducir los signos, índices o módulos será el mismo que el previsto en el párrafo anterior.

La reducción de los signos, índices o módulos se tendrá en cuenta a efectos de los pagos fraccionados devengados con posterioridad a la fecha de la autorización.

3.º Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales circunstancias.

La Administración tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

5. La Orden ministerial en cuya virtud se fijen los signos, índices o módulos aplicables a cada actividad contendrá las instrucciones necesarias para su adecuado cómputo y deberá publicarse en el «Boletín Oficial del Estado» antes del 1 de diciembre anterior al período a que resulte aplicable.

La Orden ministerial podrá referirse a un período de tiempo superior al año, en cuyo caso se determinará por separado el método de cálculo del rendimiento correspondiente a cada uno de los años comprendidos.

Artículo 38. *Actividades independientes.*

1. A efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, se considerarán actividades independientes cada una de las recogidas específicamente en las Órdenes ministeriales que regulen este método.

2. La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la medida en que resulten aplicables.

Artículo 39. *Entidades en régimen de atribución.*

1. El método de estimación objetiva será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 87 de la Ley del Impuesto, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por este Impuesto.

2. La renuncia al método, que deberá efectuarse de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 33 de este Reglamento, se formulará por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes.

3. La aplicación de este método de estimación objetiva deberá efectuarse con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

No obstante, para la definición del ámbito de aplicación deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en el artículo 32.2.a) de este Reglamento.

4. El rendimiento neto se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

Sección 4.ª Ganancias y pérdidas patrimoniales

Artículo 40. *Determinación del valor de adquisición.*

1. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

Artículo 41. *Exención por reinversión en vivienda habitual y en entidades de nueva o reciente creación.*

1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, teniendo tal consideración las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a) Que se trate de actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2016.

b) Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento.

2. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción prevista en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones que cumplan los requisitos previstos en los números 2.º, 3.º y 5.º de dicho artículo, en las condiciones que se establecen en este artículo.

3. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual o en un año desde la fecha de transmisión de las acciones o participaciones.

En particular, se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta de la vivienda habitual se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquélla.

4. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

5. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Artículo 41 bis. *Concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones.*

1. A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de la Ley del Impuesto se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un

plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el apartado anterior se computará desde esta última fecha.

3. A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Artículo 42. *Exención por reinversión en rentas vitalicias.*

1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, en las condiciones que se establecen en este artículo.

2. La renta vitalicia deberá constituirse en el plazo de seis meses desde la fecha de transmisión del elemento patrimonial.

No obstante, cuando la ganancia patrimonial esté sometida a retención y el valor de transmisión minorado en el importe de la retención se destine íntegramente a constituir una renta vitalicia en el citado plazo de seis meses, el plazo para destinar el importe de la retención a la constitución de la renta vitalicia se ampliará hasta la finalización del ejercicio siguiente a aquel en el que se efectúe la transmisión.

3. Para la aplicación de la exención se deberán cumplir además los siguientes requisitos:

a) El contrato de renta vitalicia deberá suscribirse entre el contribuyente, que tendrá condición de beneficiario, y una entidad aseguradora.

En los contratos de renta vitalicia podrán establecerse mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

b) La renta vitalicia deberá tener una periodicidad inferior o igual al año, comenzar a percibirse en el plazo de un año desde su constitución, y el importe anual de las rentas no podrá decrecer en más de un cinco por ciento respecto del año anterior.

c) El contribuyente deberá comunicar a la entidad aseguradora que la renta vitalicia que se contrata constituye la reinversión del importe obtenido por la transmisión de elementos patrimoniales, a efectos de la aplicación de la exención prevista en este artículo.

4. La cantidad máxima total cuya reinversión en la constitución de rentas vitalicias dará derecho a aplicar la exención será de 240.000 euros.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total obtenido en la enajenación, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Si como consecuencia de la reinversión del importe de una transmisión en una renta vitalicia se superase, considerando las reinversiones anteriores, la cantidad de 240.000 euros, únicamente se considerará reinvertido el importe de la diferencia entre 240.000 euros y el importe de las reinversiones anteriores.

Cuando, conforme a lo dispuesto en este artículo, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la

declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

5. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo, o la anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

CAPÍTULO III

Rentas en especie

Artículo 43. *Entrega de acciones a trabajadores.*

1. Estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie previstos en el artículo 42.3.f) de la Ley del Impuesto correspondientes a la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo en los siguientes supuestos:

1.º La entrega de acciones o participaciones de una sociedad a sus trabajadores.

2.º Asimismo, en el caso de los grupos de sociedades en los que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, la entrega de acciones o participaciones de una sociedad del grupo a los trabajadores, contribuyentes por este Impuesto, de las sociedades que formen parte del mismo subgrupo. Cuando se trate de acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo, la entrega a los trabajadores, contribuyentes por este Impuesto, de las sociedades que formen parte del grupo.

En los dos casos anteriores, la entrega podrá efectuarse tanto por la propia sociedad a la que preste sus servicios el trabajador, como por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o administración pública titular de las acciones.

2. La aplicación de lo previsto en el apartado anterior exigirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa y contribuya a la participación de estos en la empresa. En el caso de grupos o subgrupos de sociedades, el citado requisito deberá cumplirse en la sociedad a la que preste servicios el trabajador al que le entreguen las acciones.

No obstante, no se entenderá incumplido este requisito cuando para recibir las acciones o participaciones se exija a los trabajadores una antigüedad mínima, que deberá ser la misma para todos ellos, o que sean contribuyentes por este Impuesto.

En el caso de entrega de acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de una empresa emergente a las que se refiere la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, no será necesario que la oferta se realice en las condiciones señaladas en los párrafos anteriores, debiendo efectuarse la misma dentro de la política retributiva general de la empresa y contribuir a la participación de los trabajadores en esta última.

2.º Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por ciento.

3.º Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.

El incumplimiento del plazo a que se refiere el número 3.º anterior motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Artículo 44. *Gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal que no constituyen retribución en especie.*

No tendrán la consideración de retribuciones en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 42.2.a) de la Ley del Impuesto, los estudios dispuestos por instituciones, empresas o empleadores y financiados directa o indirectamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas. En estos casos, los gastos de locomoción, manutención y estancia se regirán por lo previsto en el artículo 9 de este Reglamento.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los estudios han sido dispuestos y financiados indirectamente por el empleador cuando se financien por otras empresas o entidades que comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador, siempre que el empleador autorice tal participación.

Artículo 45. *Rendimientos del trabajo exentos por gastos por comedores de empresa.*

1. A efectos de lo previsto en el artículo 42.3.a) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas directas e indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral, en las que concurran los siguientes requisitos:

1.º Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.

2.º Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen de acuerdo al artículo 9 de este Reglamento.

2. Cuando la prestación del servicio se realice a través de fórmulas indirectas, tendrán que cumplirse, además de los requisitos exigidos en el número anterior, los siguientes:

1.º La cuantía de las fórmulas indirectas no podrá superar 11 euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso.

2.º Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago se observará lo siguiente:

a) Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal.

b) Serán intransmisibles y la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día.

c) No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

d) Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería.

e) La empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de:

En el caso de vales-comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal.

En el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, número de documento y cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos.

Artículo 46. *Rendimientos del trabajo exentos por gastos por seguros de enfermedad.*

Estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42.3.c) de la Ley del Impuesto, correspondientes a las primas o cuotas satisfechas por las empresas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1. Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo además alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2. Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el apartado anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre dichas cuantías constituirá retribución en especie.

Artículo 46 bis. *Fórmulas indirectas de pago del servicio público de transporte colectivo de viajeros.*

1. A efectos de lo previsto en el artículo 42.3 e) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de fórmulas indirectas de pago de cantidades a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros, la entrega a los trabajadores de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago que cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que puedan utilizarse exclusivamente como contraprestación por la adquisición de títulos de transporte que permitan la utilización del servicio público de transporte colectivo de viajeros.
2.º La cantidad que se pueda abonar con las mismas no podrá exceder de 136,36 euros mensuales por trabajador, con el límite de 1.500 euros anuales.
3.º Deberán estar numeradas, expedidas de forma nominativa y en ellas deberá figurar la empresa emisora.
4.º Serán intransmisibles.
5.º No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.
6.º La empresa que entregue las tarjetas o el medio electrónico de pago deberá llevar y conservar relación de las entregados a cada uno de sus trabajadores, con expresión de:

a) Número de documento.
b) Cuantía anual puesta a disposición del trabajador.

2. En el supuesto de entrega de tarjetas o medios de pago electrónicos que no cumplan los requisitos previstos en el apartado 1 de este artículo, existirá retribución en especie por la totalidad de las cuantías puestas a disposición del trabajador. No obstante, en caso de incumplimiento de los límites señalados en el número 2.º del apartado 1 anterior, únicamente existirá retribución en especie por el exceso.

Artículo 47. *Derechos de fundadores de sociedades.*

Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales, cuando consistan en un porcentaje sobre los beneficios de la entidad, se valorarán, como mínimo, en el 35 por ciento del valor equivalente de capital social que permita la misma participación en los beneficios que la reconocida a los citados derechos.

Artículo 48. *Precio ofertado.*

A efectos de lo previsto en el artículo 43.1.1.º f) de la Ley del Impuesto se considerará precio ofertado al público, en las retribuciones en especie satisfechas por empresas que tienen como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, el previsto en el artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, deduciendo los descuentos ordinarios o comunes. Se considerarán ordinarios o comunes:
Los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa;
los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie;
cualquier otro distinto a los anteriores siempre que no excedan del 15 por ciento ni de 1.000 euros anuales.

Artículo 48 bis. *Reducción de la valoración de los rendimientos del trabajo en especie derivados de la cesión de uso de vehículos automóviles eficientes energéticamente.*

La valoración de los rendimientos del trabajo en especie correspondientes a la cesión de uso de vehículos automóviles resultante de lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra b)

del número 1.º del artículo 43 de la Ley del Impuesto, o en la letra f) del número 1.º del citado artículo, se reducirá en un 15 por ciento, cuando se trate de vehículos que cumpliendo los límites de emisiones Euro 6 previstos en el anexo I del Reglamento (CE) n.º 715/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2007, sobre la homologación de tipo de los vehículos de motor por lo que se refiere a las emisiones procedentes de turismos y vehículos comerciales ligeros (Euro 5 y Euro 6) y sobre el acceso a la información relativa a la reparación y el mantenimiento de los vehículos, sus emisiones oficiales de CO_2 no sean superiores a 120 g/km y el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 25.000 euros.

Dicha reducción será del 20 por ciento cuando, adicionalmente, se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos (autogás –GLP– y Gas Natural) siempre que, en este caso, el valor de mercado a que se refiere el párrafo anterior no sea superior a 35.000 euros.

La reducción será del 30 por ciento cuando se trate de cualquiera de las siguientes categorías de vehículos:

1.º Vehículo eléctrico de batería (BEV).

2.º Vehículos eléctrico de autonomía extendida (E-REV).

3.º Vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV) con una autonomía mínima de 15 kilómetros siempre que, en este caso, el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 40.000 euros.

CAPÍTULO IV

Base liquidable

Artículo 49. *Planes de previsión asegurados.*

1. A efectos de lo dispuesto en el párrafo b) del artículo 51.3 de la Ley del Impuesto, se entenderá que un contrato de seguro cumple el requisito de que la cobertura principal sea la de jubilación cuando se verifique la condición de que el valor de las provisiones matemáticas para jubilación y dependencia alcanzadas al final de cada anualidad representen al menos el triple de la suma de las primas pagadas desde el inicio del plan para el capital de fallecimiento e incapacidad.

2. Sólo se permitirá la disposición anticipada de los planes de previsión asegurados en los supuestos previstos en la normativa de planes de pensiones.

El derecho de disposición anticipada se valorará por el importe de la provisión matemática a la que no se podrán aplicar penalizaciones, gastos o descuentos.

No obstante, en el caso de que la entidad cuente con inversiones afectas, el derecho de disposición anticipada se valorará por el valor de mercado de los activos asignados.

3. El tomador de un plan de previsión asegurado podrá movilizar la totalidad o parte de su provisión matemática a otro u otros planes de previsión asegurados de los que sea tomador, o a uno o varios planes de pensiones del sistema individual o asociado de los que sea participe. Una vez alcanzada la contingencia, la movilización sólo será posible si las condiciones del plan lo permiten.

A tal fin, el tomador o beneficiario deberá dirigirse a la entidad aseguradora o gestora de destino acompañando a su solicitud la identificación del plan de previsión asegurado de origen desde el que se realizará la movilización y la entidad aseguradora de origen, así como, en su caso, el importe a movilizar. La solicitud incorporará una comunicación dirigida a la entidad aseguradora de origen para que ésta ordene el traspaso, e incluirá una autorización del tomador o beneficiario a la entidad aseguradora o entidad gestora de destino para que, en su nombre, pueda solicitar a la entidad aseguradora de origen la movilización de la provisión matemática, así como toda la información financiera y fiscal necesaria para realizarlo.

En el caso de que existan convenios o contratos que permitan gestionar las solicitudes de movilización a través de mediadores o de las redes comerciales de otras entidades, la presentación de la solicitud en cualquier establecimiento de éstos se entenderá realizada en la entidad aseguradora o gestora.

En el plazo máximo de dos días hábiles desde que la entidad aseguradora o entidad gestora de destino disponga de la totalidad de la documentación necesaria, ésta deberá, además de comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos reglamentariamente para dicha movilización, comunicar la solicitud a la entidad aseguradora de origen, con indicación, al menos, del plan de previsión asegurado de destino, entidad aseguradora de destino y datos de la cuenta a la que debe efectuarse la transferencia, o, en otro caso, indicación del plan de pensiones de destino, fondo de pensiones de destino al que esté adscrito, entidad gestora y depositaria del fondo de destino, y los datos de la cuenta a la que debe efectuarse la transferencia.

En un plazo máximo de cinco días hábiles a contar desde la recepción por parte de la entidad aseguradora de origen de la solicitud con la documentación correspondiente, esta entidad deberá ordenar la transferencia bancaria y remitir a la entidad aseguradora o gestora de destino toda la información financiera y fiscal necesaria para el traspaso.

En caso de que la entidad aseguradora de origen sea, a su vez, la aseguradora del plan de previsión asegurado de destino o la gestora del plan de pensiones de destino, el tomador deberá indicar en su solicitud el importe que desea movilizar, en su caso, y el plan de previsión asegurado destinatario del traspaso, o, en otro caso, el plan de pensiones destinatario y el fondo de pensiones de destino al que esté adscrito. La entidad aseguradora de origen deberá emitir la orden de transferencia en el plazo máximo de tres días hábiles desde la fecha de presentación de la solicitud.

Para la valoración de la provisión matemática se tomará fecha el día en que se haga efectiva la movilización. No obstante, el contrato de seguro podrá referir la valoración al día hábil anterior a la fecha en que se haga efectiva.

En el caso de que la entidad cuente con inversiones afectas, el valor de la provisión matemática a movilizar será el valor de mercado de los activos asignados.

No se podrán aplicar penalizaciones, gastos o descuentos al importe de esta movilización.

En los procedimientos de movilizaciones a que se refiere este apartado se autoriza que la transmisión de la solicitud de traspaso, la transferencia de efectivo y la transmisión de la información entre las entidades intervinientes, puedan realizarse a través del Sistema Nacional de Compensación Electrónica, mediante las operaciones que, para estos supuestos, se habiliten en dicho Sistema.

Para el cumplimiento de requisito previsto en el apartado 1 de este artículo, en los supuestos de movilización de un plan de previsión asegurado a otro plan de previsión asegurado o de un plan de pensiones a un plan de previsión asegurado, se computarán sólo las primas y la provisión matemática del nuevo contrato de seguro. A estos efectos, en el plan de previsión asegurado de origen, en el momento de la movilización también deberá cumplirse el requisito previsto en el apartado 1 de este artículo.

Artículo 50. *Plazo de presentación de las autoliquidaciones complementarias en la disposición de derechos consolidados de sistemas de previsión social.*

A efectos de lo previsto en los artículos 51.8 y 53.4 y en la disposición adicional undécima. Uno.5.c) de la Ley del Impuesto, las autoliquidaciones complementarias para reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas por la disposición anticipada de los derechos consolidados en sistemas de previsión social se presentarán en el plazo que medie entre la fecha de dicha disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en el que se realice la disposición anticipada.

Artículo 51. *Excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social.*

Los partícipes, mutualistas o asegurados podrán solicitar que las cantidades aportadas que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible, según lo previsto en los artículos 52.2 y 53.1.c) y en la disposición adicional undécima.uno.5.b) de la Ley del Impuesto, lo sean en los cinco ejercicios siguientes.

La solicitud deberá realizarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio en que las aportaciones realizadas no

hubieran podido ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por exceder del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la Ley del Impuesto.

La imputación del exceso se realizará respetando el límite máximo conjunto del artículo 52.1 de la Ley del Impuesto. A estos efectos, el límite de la letra b) del citado artículo operará por su importe total incrementado, con independencia de la procedencia de las aportaciones, sin incluir el límite adicional aplicable a las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

Cuando concurran aportaciones realizadas en el ejercicio con aportaciones de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por exceder del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la Ley del Impuesto, se entenderán reducidas, en primer lugar, las aportaciones correspondientes a años anteriores. Una vez aplicadas las reducciones de años anteriores, la reducción de las aportaciones realizadas en el ejercicio deberá respetar el límite máximo conjunto restante del artículo 52.1 de la Ley del Impuesto conforme a lo previsto en el párrafo anterior.

Los excesos correspondientes a primas de seguros colectivos de dependencia, a aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, y a mutualidades de previsión social de deportistas profesionales se imputarán respetando sus límites propios previstos, respectivamente, en los artículos 52 y 53 y en el apartado Uno de la disposición adicional undécima de la Ley del Impuesto.

Artículo 52. *Acreditación del número de socios, patrimonio y porcentaje máximo de participación en instituciones de inversión colectiva.*

1. El número mínimo de accionistas exigidos en el artículo 94 de la Ley del Impuesto a las instituciones de inversión colectiva con forma societaria se determinará de la siguiente forma:

a) Para las instituciones de inversión colectiva incluidas en el apartado 1 del artículo 94, el número de accionistas que figure en el último informe trimestral, anterior a la fecha de transmisión o reembolso, que la institución haya remitido a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, aprobado por Real Decreto 1309/2005.

b) Para las instituciones de inversión colectiva incluidas en el apartado 2 del artículo 94, el número de accionistas que conste en la última comunicación anual a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, anterior a la fecha de transmisión o reembolso, que se efectúe por una única entidad comercializadora con establecimiento en España designada a tal efecto por la institución de inversión colectiva o su gestora, referida a cada compartimento o subfondo registrado. A los efectos anteriores y de lo previsto en el siguiente apartado, esta comunicación deberá expresar el número total de accionistas de cada compartimento o subfondo, el patrimonio total de la institución, compartimento o subfondo, la fecha a la que se refieren los datos anteriores y tendrá un período máximo de validez de un año contado desde dicha fecha de referencia. La Comisión Nacional del Mercado de Valores hará pública dicha información y precisará los requisitos técnicos y procedimientos de comunicación de la información señalada en esta letra.

2. El contribuyente que quiera acogerse al régimen de diferimiento previsto en el artículo 94 de la Ley del Impuesto para las operaciones en las que intervenga alguna institución de inversión colectiva con forma societaria, deberá comunicar documentalmente, en el momento de ordenar la operación, a las entidades a través de las cuales se realicen las operaciones de transmisión o reembolso y adquisición o suscripción que no ha participado en algún momento dentro de los doce meses anteriores a la fecha de la operación en más del 5 por ciento del capital de la institución de inversión colectiva correspondiente. Las referidas entidades deberán conservar a disposición de la Administración tributaria durante el período de prescripción de las obligaciones tributarias la documentación comunicada por los contribuyentes.

TÍTULO III

Mínimo personal y familiar

Artículo 53. *Mínimo familiar por descendientes menores de tres años.*

1. Cuando tenga lugar la adopción de un menor que hubiera estado en régimen de acogimiento, o se produzca un cambio en la situación del acogimiento, el incremento en el importe del mínimo por descendientes previsto en el apartado 2 del artículo 58 de la Ley del Impuesto se practicará durante los períodos impositivos restantes hasta agotar el plazo máximo fijado en el citado artículo.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento en los términos previstos en la legislación civil o, fuera de los casos anteriores, a quienes tengan atribuida por resolución judicial su guarda y custodia.

TÍTULO IV

Deducciones de la cuota

CAPÍTULO I

Deducción por inversión en vivienda habitual

Artículos 54 a 57.

(Suprimidos)

CAPÍTULO II

Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla

Artículo 58. *Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.*

1. A efectos de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:

a) Los rendimientos del trabajo derivados de prestaciones por desempleo y de aquellas a las que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.

b) En el ejercicio de actividades económicas, se entenderá por operaciones efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla aquellas que cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos o supongan la prestación de un servicio profesional en dichos territorios.

No se estimará que median dichas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos en los mismos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.

c) Cuando se trate de actividades pesqueras y marítimas, serán de aplicación las reglas establecidas en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

d) Se entenderá que los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, constituyen una renta obtenida en Ceuta o Melilla cuando el objeto del arrendamiento esté situado y se utilice efectivamente en dichos territorios.

2. A efectos de la aplicación de la deducción por las rentas a que se refiere el supuesto 2.º del artículo 68.4.3.º h) de la Ley del Impuesto, las entidades que obtengan rentas con derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el apartado 6 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades deberán incluir en la memoria de las cuentas anuales la siguiente información:

a) Beneficios del ejercicio aplicados a reservas que procedan de rentas con derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el apartado 6 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

b) Beneficios del ejercicio aplicados a reservas que procedan de rentas sin derecho a la aplicación de la referida bonificación.

c) Beneficios del ejercicio distribuidos entre los socios, con especificación del importe que corresponde a rentas con derecho a la aplicación de la referida bonificación.

d) En caso de distribución de dividendos con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada de entre las dos a las que, por la clase de beneficios de los que procedan, se refieren las letras a) y b) anteriores.

Las menciones en la memoria anual continuarán efectuándose mientras existan reservas de las referidas en la letra a) anterior.

CAPÍTULO III

Pérdida del derecho a deducir

Artículo 59. *Pérdida del derecho a deducir.*

1. Cuando, en períodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Esta adición se aplicará de la siguiente forma:

a) Cuando se trate de la deducción por inversión en vivienda habitual aplicable a la cuota íntegra estatal o la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, se añadirá a la cuota líquida estatal la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas.

b) Cuando se trate de las deducciones previstas en los apartados 2, 3 y 5 del artículo 68 de la Ley del Impuesto, se añadirá a la cuota líquida estatal el 50 por ciento de las deducciones indebidamente practicadas y a la cuota líquida autonómica o complementaria el 50 por ciento restante.

c) Cuando se trate de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias normativas previstas en el artículo 46.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual, se añadirá a la cuota líquida autonómica la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas.

TÍTULO V

Deducción por maternidad

Artículo 60. *Procedimiento para la práctica de la deducción por maternidad y su pago anticipado y para la aplicación del incremento de dicha deducción.*

1. Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto, que en el momento del nacimiento del menor perciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo, o que en dicho momento o en cualquier momento posterior estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad con un período mínimo, en este último caso, de 30 días cotizados, podrán aplicar la deducción por maternidad regulada en el apartado 1 del artículo 81 de Ley del Impuesto.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de adopción, acogimiento permanente o delegación de guarda para la convivencia se atenderá a la fecha

de su inscripción en el Registro Civil en lugar de la fecha de nacimiento del menor. Cuando la inscripción no sea necesaria, se atenderá a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

El incremento de la deducción previsto en el apartado 2 del artículo 81 de la Ley del Impuesto se aplicará proporcionalmente al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos de los apartados 1 y 2 del citado artículo. No obstante, en el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el número de meses de dicho ejercicio se ampliará, en caso de cumplimiento del resto de requisitos, a los meses posteriores al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

El referido incremento tendrá como límite anual para cada hijo el importe anual total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo, sea o no por meses completos.

A efectos de determinar el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho, se considerará tanto el importe pagado por la madre o el contribuyente con derecho al referido incremento, como el satisfecho por el otro progenitor, adoptante, tutor, guardador con fines de adopción o acogedor.

2. A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción o el incremento a que se refiere el apartado anterior se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.ª La determinación de los hijos se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes.

2.ª A los efectos del cálculo de la deducción, se computará el mes correspondiente al momento en el que se cumplan los requisitos previstos en el apartado 1 del artículo 81 de la Ley del Impuesto.

3.ª A los efectos del incremento de la deducción por maternidad, los meses a tomar en consideración serán exclusivamente aquéllos en los que los gastos abonados se efectúen por mes completo. A estos efectos, se entenderán incluidos los meses contratados por completo aun cuando parte de los mismos tengan el carácter de no lectivos.

3. Cuando tenga lugar la adopción de un menor que hubiera estado en régimen de acogimiento o de delegación de guarda para la convivencia preadoptiva, o se produzca un cambio en la situación del acogimiento, la deducción por maternidad se practicará durante el tiempo que reste hasta agotar el plazo máximo de los tres años a que se refiere el apartado 1 del artículo 81 de la Ley del Impuesto.

4. En el supuesto de existencia de varios contribuyentes con derecho a la aplicación de la deducción por maternidad o su incremento respecto del mismo acogido¸menor cuya guarda ha sido delegada para la convivencia preadoptiva o tutelado, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

5. Los contribuyentes con derecho a la aplicación de la deducción por maternidad regulada en el apartado 1 del artículo 81 de la Ley del Impuesto podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada, teniendo en cuenta que:

1.º La tramitación del abono anticipado se efectuará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) La solicitud se presentará en el lugar, forma y plazo que determine la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, quien podrá determinar los casos en los que se pueda formular por medios telemáticos o telefónicos. En el supuesto previsto en el apartado 4 de este artículo, las solicitudes deberán presentarse de forma simultánea.

b) La Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la vista de la solicitud recibida, y de los datos obrantes en su poder, abonará de oficio de forma anticipada y a cuenta el importe de la deducción por maternidad. En el supuesto de que no procediera el abono anticipado de la deducción, notificará tal circunstancia al contribuyente con expresión de las causas que motivan la denegación.

c) El abono de la deducción de forma anticipada se efectuará, mediante transferencia bancaria, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria mensualmente y sin prorrateos por un importe de 100 euros por cada hijo. La persona titular del Ministerio de Hacienda y

Función Pública podrá autorizar el abono por cheque cruzado o nominativo cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

2.º Los contribuyentes con derecho al abono anticipado de la deducción por maternidad vendrán obligados a comunicar a la Administración tributaria las variaciones que afecten a su abono anticipado, así como cuando, por alguna causa o circunstancia sobrevenida, incumplan alguno de los requisitos para su percepción. La comunicación se efectuará utilizando el modelo que, a estos efectos, apruebe la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, quien establecerá el lugar, forma y plazos de presentación, así como los casos en que dicha comunicación se pueda realizar por medios telemáticos o telefónicos.

3.º Cuando el importe de la deducción por maternidad no se correspondiera con el de su abono anticipado, los contribuyentes deberán regularizar tal situación en su declaración por este Impuesto. En el supuesto de contribuyentes no obligados a declarar deberán comunicar, a estos efectos, a la Administración tributaria la información que determine la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, quien asimismo establecerá el lugar, forma y plazo de su presentación.

4.º No serán exigibles intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a la deducción por maternidad que corresponda.

Artículo 60 bis. *Procedimiento para la práctica de las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo y su pago anticipado.*

1. Las deducciones reguladas en el artículo 81 bis de la Ley del Impuesto se aplicarán, para cada contribuyente con derecho a las mismas, proporcionalmente al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 del citado artículo, y tendrán como límite para cada deducción, las cotizaciones y cuotas a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo con posterioridad al momento en que se cumplan tales requisitos.

No obstante, si el contribuyente tuviera derecho a la deducción prevista en las letras a) o b) del apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto respecto de varios ascendientes o descendientes con discapacidad, el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos.

En caso de familias numerosas, los incrementos de la deducción a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto no se tendrá en cuenta a efectos del citado límite.

A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

No resultará de aplicación el citado límite cuando se trate de contribuyentes que perciban las prestaciones a que se refiere el séptimo párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto.

2. A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción a que se refiere el apartado anterior se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.ª La determinación de la condición de familia numerosa, del estado civil del contribuyente, del número de hijos que exceda del número mínimo de hijos exigido para que la familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial y de la situación de discapacidad, se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes.

2.ª El requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes. Este requisito no será aplicable cuando se trate de contribuyentes que perciban las prestaciones a que se refiere el séptimo párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto.

3.ª Se entenderá cumplido el requisito de percibir las prestaciones a que se refiere el séptimo párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto cuando las mismas se perciban en cualquier día del mes.

3. Los contribuyentes con derecho a la aplicación de estas deducciones podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada por cada uno de los meses en que perciban las prestaciones a que se refiere el séptimo párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto o estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad y coticen los plazos mínimos que a continuación se indican:

a) Trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, en alta durante al menos quince días de cada mes en el Régimen General o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.

b) Trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial cuya jornada laboral sea de, al menos, el 50 por ciento de la jornada ordinaria en la empresa, en cómputo mensual, y se encuentren en alta durante todo el mes en los regímenes citados en el párrafo anterior.

c) En el caso de trabajadores por cuenta ajena en alta en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Ajena Agrarios incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social cuando se hubiera optado por bases diarias de cotización, que realicen, al menos, diez jornadas reales en dicho período.

d) Trabajadores incluidos en los restantes Regímenes Especiales de la Seguridad Social no citados en los párrafos anteriores o mutualistas de las respectivas mutualidades alternativas a la Seguridad Social que se encuentren en alta durante quince días en el mes.

Para el abono anticipado de la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad, la cuantía de las rentas anuales a tomar en consideración serán las correspondientes al último periodo impositivo cuyo plazo de presentación de autoliquidación hubiera finalizado al inicio del ejercicio en el que se solicita su abono anticipado.

4.1.º La tramitación del abono anticipado se efectuará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) La solicitud se presentará en el lugar, forma y plazo que determine la Ministra de Hacienda, por cada contribuyente con derecho a deducción. No obstante, podrá optarse por presentar una solicitud colectiva por todos los contribuyentes que pudieran tener derecho a la deducción respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa. En este caso, deberá designarse como primer solicitante a un contribuyente que cumpla, en el momento de presentar la solicitud, los requisitos previstos en el apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto.

Cada mes de enero se podrá modificar la modalidad de solicitud respecto de cada una de las deducciones.

Los solicitantes, el cónyuge no separado legalmente con discapacidad y los descendientes o ascendientes con discapacidad que se relacionen en la solicitud deberán disponer de número de identificación fiscal.

b) La Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la vista de la solicitud recibida, y de los datos obrantes en su poder, abonará de oficio de forma anticipada y a cuenta el importe de cada deducción al solicitante. En el caso de que se hubiera efectuado una solicitud colectiva, el abono se efectuará a quien figure como primer solicitante.

En el supuesto de que no procediera el abono anticipado se notificará tal circunstancia al contribuyente con expresión de las causas que motivan la denegación.

c) El abono de la deducción de forma anticipada se efectuará mensualmente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante transferencia bancaria, por importe de 100 euros por cada descendiente, ascendiente o familia numerosa a que se refiere el apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto, si la solicitud fue colectiva. Dicho importe será de 200 euros si se trata de una familia numerosa de categoría especial. En los supuestos de familia numerosa, dicho importe se incrementará en 50 euros mensuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa, que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda. En caso de solicitud individual, se abonará al solicitante la cantidad que resulte de dividir el importe que proceda de los indicados anteriormente entre el número de contribuyentes con derecho a la aplicación del mínimo respecto del mismo descendiente o ascendiente con discapacidad, o entre el número de ascendientes o hermanos huérfanos de padre y madre que formen parte

de la misma familia numerosa, según proceda. El importe del abono mensual de la deducción de forma anticipada por cónyuge no separado legalmente con discapacidad será de 100 euros.

La Ministra de Hacienda podrá autorizar el abono por cheque cruzado o nominativo cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

2.º Los contribuyentes con derecho al abono anticipado de dichas deducciones vendrán obligados a comunicar a la Administración tributaria las variaciones que afecten a su abono anticipado, así como cuando, por alguna causa o circunstancia sobrevenida, incumplan alguno de los requisitos para su percepción. La comunicación se efectuará en el lugar, forma y plazo que determine la Ministra de Hacienda.

3.º Cuando el importe de cada una de las deducciones no se correspondiera con el de su abono anticipado, los contribuyentes deberán regularizar tal situación en su declaración por este Impuesto. En el supuesto de contribuyentes no obligados a declarar, tal regularización se efectuará mediante el ingreso de las cantidades percibidas en exceso en el lugar, forma y plazo que determine la Ministra de Hacienda.

4.º No serán exigibles intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a las deducciones reguladas en el artículo 81 bis de la Ley del Impuesto.

5. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, se podrá ceder el derecho a la deducción a uno de ellos. En este caso, a efectos del cálculo de la deducción, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

a) El importe de la deducción no se prorrateará entre ellos sino que se aplicará íntegramente por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción.

b) Se computarán los meses en que cualquiera de los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción cumpla los requisitos previstos en el apartado 1 de este artículo.

c) Se tendrán en cuenta de forma conjunta las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción. Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación en el caso de que se hubiera cedido el derecho a la deducción a aquellos contribuyentes que perciban las prestaciones a que se refiere el séptimo párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto.

d) Los importes que, en su caso, se hubieran percibido anticipadamente, se considerarán obtenidos por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción.

Cuando se hubiera optado por la percepción anticipada de la deducción presentando una solicitud colectiva, se entenderá cedido el derecho a la deducción en favor del primer solicitante. En los restantes casos, se entenderá cedido el derecho a la deducción en favor del contribuyente que aplique la deducción en su declaración, debiendo constar esta circunstancia en la declaración de todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción, salvo que el cedente sea un no obligado a declarar, en cuyo caso tal cesión se efectuará mediante la presentación del modelo en el lugar, forma y plazo que determine la Ministra de Hacienda.

6. Las comunidades autónomas y el Instituto de Mayores y Servicios Sociales estarán obligados a suministrar por vía electrónica a la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante los diez primeros días de cada mes los datos de familias numerosas y discapacidad correspondientes al mes anterior.

El formato y contenido de la información serán los que, en cada momento, consten en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet.

TÍTULO VI

Gestión del Impuesto

CAPÍTULO I

Obligación de declarar

Artículo 61. *Obligación de declarar.*

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto en los términos previstos en el artículo 96 de la Ley del Impuesto. A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 de dicho artículo, estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia o mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible, cuando ejerciten tal derecho.

2. No tendrán que declarar, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas y ganancias patrimoniales, hasta un importe máximo conjunto de 1.000 euros anuales, y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros, en tributación individual o conjunta

No obstante lo anterior, estarán en cualquier caso obligadas a declarar todas aquellas personas físicas que en cualquier momento del período impositivo hubieran estado de alta, como trabajadores por cuenta propia, en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.

3. Tampoco tendrán que declarar, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

A) Rendimientos íntegros del trabajo, con los siguientes límites:

1.º Con carácter general, 22.000 euros anuales, cuando procedan de un solo pagador. Este límite también se aplicará cuando se trate de contribuyentes que perciban rendimientos procedentes de más de un pagador y concurra cualquiera de las dos situaciones siguientes:

a) Que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supere en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

b) Que sus únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial regulado en el artículo 89.A) de este reglamento.

2.º 15.000 euros anuales, cuando:

a) Procedan de más de un pagador, siempre que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, superen en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

b) Se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7, letra k), de la Ley del Impuesto.

c) El pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto en el artículo 76 de este reglamento.

d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a los tipos fijos de retención previstos en los números 3.º y 4.º del artículo 80.1 de este reglamento.

B) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales. Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo establecido en el apartado 2 del

artículo 97 de este reglamento, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

C) Rentas inmobiliarias imputadas a las que se refiere el artículo 85 de la Ley del Impuesto, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de Letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

4. La presentación de la declaración, en los supuestos en que exista obligación de efectuarla, será necesaria para solicitar devoluciones por razón de los pagos a cuenta efectuados.

5. El Ministro de Economía y Hacienda aprobará los modelos de declaración y establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos. Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos solicitados en las declaraciones y acompañar los documentos y justificantes que se determinen.

El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer, por causas excepcionales, plazos especiales de declaración para un grupo determinado de contribuyentes o para los ámbitos territoriales que se determine.

6. En el caso de optar por tributar conjuntamente, la declaración será suscrita y presentada por los miembros de la unidad familiar mayores de edad, que actuarán en representación de los hijos integrados en ella, en los términos del artículo 45.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 62. *Autoliquidación e ingreso.*

1. Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este Impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda.

Si, al tiempo de presentar la declaración, se hubiera solicitado la suspensión del ingreso de la totalidad o de parte de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación, de acuerdo con lo establecido en el apartado 6 del artículo 97 de la Ley del Impuesto, se seguirá el procedimiento regulado en el mismo.

La solicitud de suspensión se referirá al ingreso de alguna de las siguientes cuantías:

a) A la totalidad de la deuda tributaria, cuando la misma sea igual o inferior a la devolución resultante de la autoliquidación presentada por el cónyuge por este mismo Impuesto.

b) Al mismo importe que la devolución resultante de la autoliquidación presentada por el cónyuge, cuando la deuda tributaria sea superior.

2. Sin perjuicio de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago prevista en el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y desarrollado en los artículos 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, el ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar, sin interés o recargo alguno, en dos partes: la primera, del 60 por ciento de su importe, en el momento de presentar la declaración, y la segunda, del 40 por ciento restante, en el plazo que se determine según lo establecido en el apartado anterior. La falta de ingreso en plazo de la primera fracción determinará el inicio del periodo ejecutivo para el importe total autoliquidado.

Para disfrutar de este beneficio será necesario que la declaración se presente dentro del plazo establecido y que en el mismo se hubiera ingresado el 60 por ciento de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación. No podrá fraccionarse, según el procedimiento establecido en el párrafo anterior, el ingreso de las autoliquidaciones complementarias.

3. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Artículo 63. *Fraccionamiento en los supuestos de fallecimiento y de pérdida de la residencia en España.*

1. En el caso del fallecimiento del contribuyente previsto en el artículo 14.4 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse por este Impuesto.

2. En el caso de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, de acuerdo con lo previsto en elprimer párrafo del artículo 14.3 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia.

3. En estos supuestos, los sucesores del causante o el contribuyente podrán solicitar el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas, calculada aplicando el tipo regulado en el artículo 80.2 de la Ley del Impuesto.

4. El fraccionamiento se regirá por las normas previstas en la subsección 2.ª de la sección 1.ª del capítulo I del título II del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, con las siguientes especialidades:

a) Las solicitudes deberán formularse dentro del plazo reglamentario de declaración.

b) El solicitante deberá ofrecer garantía en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación.

c) En caso de concesión del fraccionamiento solicitado, la cuantía y el plazo de cada fracción se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en caso de que el fallecimiento, o la pérdida de la condición de contribuyente no se hubiera producido, con el límite de cuatro años. La parte correspondiente a períodos que superen dicho límite se imputará por partes iguales durante el período de fraccionamiento.

Artículo 64. *Borrador de declaración.*

1. Los contribuyentes podrán solicitar la remisión de un borrador de declaración en los términos previstos en el artículo 98 de la Ley del Impuesto.

A tales efectos, la Administración tributaria podrá requerir a los contribuyentes la presentación de la información y documentos que resulten necesarios para su elaboración.

El Ministro de Economía y Hacienda determinará el lugar, plazo, forma y procedimiento de dicho requerimiento.

2. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración no refleja su situación tributaria a efectos de este Impuesto, deberá presentar la correspondiente declaración, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 97 de la Ley del Impuesto.

No obstante, podrá instar la rectificación del borrador recibido cuando considere que han de añadirse datos personales o económicos no incluidos en el mismo o advierta que contiene datos erróneos o inexactos. En ningún caso, la rectificación podrá suponer la inclusión de rentas distintas de las enumeradas en el artículo 98 de la Ley del Impuesto.

El Ministro de Economía y Hacienda determinará el lugar, plazo, forma y procedimiento para realizar dicha rectificación.

Artículo 65. *Devoluciones derivadas de la normativa del tributo.*

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley del Impuesto, la solicitud de devolución derivada de la normativa del tributo deberá efectuarse mediante la presentación de la correspondiente declaración, ya consista ésta en una autoliquidación o en el borrador de declaración suscrito o confirmado por el contribuyente.

2. Las devoluciones a que se refiere el artículo 103 de la Ley del Impuesto se realizarán por transferencia bancaria.

3. El Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar las devoluciones a que se refiere el apartado anterior por cheque cruzado o nominativo cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

Artículo 66. *Liquidación provisional a no obligados a presentar declaración.*

1. A los contribuyentes no obligados a presentar declaración conforme al artículo 96 de la Ley del Impuesto sólo se les practicará la liquidación provisional a que se refiere el artículo 102 de la Ley del Impuesto cuando los datos facilitados por el contribuyente al pagador de rendimientos del trabajo sean falsos, incorrectos o inexactos, y se hayan practicado, como consecuencia de ello, unas retenciones inferiores a las que habrían sido procedentes. Para la práctica de esta liquidación provisional sólo se computarán las retenciones efectivamente practicadas que se deriven de los datos facilitados por el contribuyente al pagador.

Igualmente, cuando soliciten la devolución que corresponda mediante la presentación de la oportuna autoliquidación o del borrador debidamente suscrito o confirmado, la liquidación provisional que pueda practicar la Administración tributaria no podrá implicar a cargo del contribuyente ninguna obligación distinta a la restitución de lo previamente devuelto más el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación o investigación que pueda realizar la Administración tributaria.

Artículo 67. *Colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones.*

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá hacer efectiva la colaboración social en la presentación de declaraciones por este Impuesto a través de acuerdos con las Comunidades Autónomas y otras Administraciones públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, o bien directamente con empresas, en relación con la facilitación de estos servicios a sus trabajadores.

2. Los acuerdos a que se refiere el apartado anterior podrán referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

a) Campañas de información y difusión.

b) Asistencia en la realización de declaraciones y en su cumplimentación correcta y veraz.

c) Remisión de declaraciones a la Administración tributaria.

d) Subsanación de defectos, previa autorización de los contribuyentes.

e) Información del estado de tramitación de las devoluciones de oficio, previa autorización de los contribuyentes.

3. La Agencia Estatal de Administración Tributaria proporcionará la asistencia técnica necesaria para el desarrollo de las indicadas actuaciones sin perjuicio de ofrecer dichos servicios con carácter general a los contribuyentes.

4. Mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se establecerán los supuestos y condiciones en que las entidades que hayan suscrito los citados acuerdos podrán presentar por medios telemáticos declaraciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas.

Dicha Orden podrá prever igualmente que otras personas o entidades accedan a dicho sistema de presentación por medios telemáticos en representación de terceras personas.

Artículo 67 bis. *Autoliquidaciones rectificativas.*

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

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el motivo de la rectificación del obligado tributario sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio internacional se podrá instar la rectificación a través del procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y desarrollado en los artículos 126 a 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de

gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Si este motivo concurriese con otros de distinta naturaleza, por estos últimos el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa.

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

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

4. La autoliquidación rectificativa podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad. En particular:

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

b) En los casos no contemplados en la letra anterior, cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la obligación de abono de intereses de demora conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 120 de dicha Ley.

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

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

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

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

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

Téngase en cuenta que este artículo, modificado por la disposición final 4 del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, Ref. BOE-A-2024-1771, entra en vigor cuando lo haga la orden ministerial aprobada por la persona titular del Ministerio de Hacienda por la que se aprueben los correspondientes modelos de declaración, según establece su disposición final 11.d).

CAPÍTULO II

Obligaciones formales, contables y registrales

Artículo 68. *Obligaciones formales, contables y registrales.*

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo máximo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones, a aportarlos juntamente con las declaraciones del Impuesto, cuando así se establezca y a exhibirlos ante los órganos competentes de la Administración tributaria, cuando sean requeridos al efecto.

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando la actividad empresarial realizada no tenga carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registros:

a) Libro registro de ventas e ingresos.
b) Libro registro de compras y gastos.
c) Libro registro de bienes de inversión.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa, estarán obligados a la llevanza de los libros señalados en el apartado anterior.

5. Los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:

a) Libro registro de ingresos.
b) Libro registro de gastos.
c) Libro registro de bienes de inversión.
d) Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

6. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe.

A efectos de lo previsto en la letra d) del artículo 32.2 de este Reglamento, los contribuyentes que realicen las actividades a que se refiere la citada letra d) deberán llevar un libro registro de ventas o ingresos.

7. Los contribuyentes acogidos a este método que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos.

8. Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

9. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para determinar la forma de llevanza de los libros registro a que se refiere este artículo.

10. Los contribuyentes distintos de los previstos en el apartado 2 anterior estarán obligados a llevar los libros registros establecidos en los apartados anteriores de este artículo aun cuando lleven contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

Artículo 69. *Otras obligaciones formales de información.*

1. Las entidades a que se refiere el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto deberán presentar una declaración informativa sobre las certificaciones expedidas conforme a lo previsto en el número 5.º del citado artículo 68.1 en la que, además de sus datos de identificación, fecha de constitución e importe de los fondos propios, harán constar la siguiente información referida a los adquirentes de las acciones o participaciones:

a) Nombre y apellidos.
b) Número de identificación fiscal.
c) Importe de la adquisición.
d) Fecha de adquisición.
e) Porcentaje de participación.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la suscripción de acciones o participaciones en el año inmediato anterior.

2. Las entidades beneficiarias de donativos a las que se refiere el artículo 68.3.b) de la Ley del Impuesto deberán remitir una declaración informativa sobre los donativos recibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, harán constar la siguiente información referida a los donantes:

a) Nombre y apellidos.
b) Número de identificación fiscal.
c) Importe del donativo.
d) Indicación de si el donativo da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las comunidades autónomas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

3. Las entidades aseguradoras o de crédito que comercialicen Planes de Ahorro a Largo Plazo deberán remitir una declaración informativa en la que, además de sus datos de identificación, harán constar la siguiente información referida a quienes hayan sido titulares del Plan de Ahorro a Largo Plazo durante el ejercicio:

a) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal.
b) Identificación del Plan de Ahorro a Largo Plazo del que sea titular.
c) Fecha de apertura del Plan de Ahorro a Largo Plazo. En caso de haberse movilizado los recursos del Plan, se tomará la fecha original.
d) Aportaciones realizadas al Plan de Ahorro a Largo Plazo en el ejercicio, incluyendo en su caso las anteriores a la movilización del Plan.
e) Rendimientos del capital mobiliario positivos y negativos obtenidos en el ejercicio.
f) En caso de extinción del Plan de Ahorro a Largo Plazo, se hará constar la fecha de extinción, la totalidad de los rendimientos del capital mobiliario positivos y negativos obtenidos desde la apertura del Plan, y la base del pago a cuenta que, en su caso, deba realizarse.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de febrero de cada año en relación con la información correspondiente al año inmediato anterior.

4. Las entidades aseguradoras que comercialicen las rentas vitalicias a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento deberán remitir una declaración informativa en la que, además de sus datos de identificación, harán constar la siguiente información referida a los titulares de las rentas vitalicias:

a) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal.
b) Identificación de la renta vitalicia, fecha de constitución y prima aportada.
c) En caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, fecha de anticipación.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la información correspondiente al año inmediato anterior.

5. Las entidades que lleven a cabo operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión correspondiente a valores no

admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, deberán presentar una declaración informativa relativa a las operaciones que, conforme a lo dispuesto en el artículo 75.3.h) de este Reglamento, no se hallen sometidas a retención, realizadas a favor de personas físicas, que incluya los siguientes datos:

a) Identificación completa de los socios o partícipes que reciban cualquier importe, bienes o derechos como consecuencia de dichas operaciones, incluyendo su número de identificación fiscal y el porcentaje de participación en la entidad declarante.

b) Identificación completa de las acciones o participaciones afectadas por la reducción o que ostenta el declarado en caso de distribución de prima de emisión, incluyendo su clase, número, valor nominal y, en su caso, código de identificación.

c) Fecha y bienes, derechos o importe recibidos en la operación.

d) Importe de los fondos propios que correspondan a las acciones o participaciones afectadas por la reducción de capital o que ostenta el declarado en caso de distribución de la prima de emisión, correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la reducción de capital o distribución de la prima de emisión y minorado en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la operación, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios.

Adicionalmente, con independencia de la correspondiente declaración informativa que deben presentar las entidades a que se refieren los párrafos anteriores, los sujetos obligados a presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 42 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que intervengan en las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión, deberán incluir en esta declaración informativa los datos identificativos de las entidades que han llevado a cabo estas operaciones y las fechas en que se han producido las mismas.

La presentación de estas declaraciones informativas se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la información correspondiente al año inmediato anterior.

6. Los órganos o entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades deberán suministrar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria información mensual y anual de sus afiliados o mutualistas, en el plazo que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, en la que podrá exigirse que consten los siguientes datos:

a) Nombre, apellidos, número de identificación fiscal y número de afiliación de los mismos.

b) Régimen de cotización y período de alta.

c) Cotizaciones y cuotas totales devengadas.

7. Los datos obrantes en el Registro Civil relativos a nacimientos, adopciones y fallecimientos deberán suministrarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el lugar, forma, plazos y periodicidad que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, quien podrá exigir, a estos efectos, que conste la siguiente información:

a) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona a la que se refiere la información.

b) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la madre y, en su caso, del padre en el caso de nacimiento, adopciones y fallecimientos de menores de edad.

8. Las entidades aseguradoras que comercialicen planes individuales de ahorro sistemático a los que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley del Impuesto deberán presentar, en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente, una declaración informativa en la que se harán constar los datos siguientes:

a) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal de los tomadores.

b) Importe total de las primas satisfechas por los tomadores, indicando la fecha del pago de la primera prima.

c) En caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos, el importe de la renta exenta comunicada en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

d) En caso de transformación de un contrato de seguro de vida en un plan individual de ahorro sistemático conforme a la disposición transitoria decimocuarta de la Ley del Impuesto, los datos previstos en las letras a) y b) anteriores y la manifestación de que se cumple el requisito del límite anual máximo satisfecho en concepto de primas establecido en dicha disposición.

No obstante, en el caso de que la declaración se presente en soporte directamente legible por ordenador, el plazo de presentación finalizará el día 20 de febrero del año inmediato siguiente.

9. Las guarderías o centros de educación infantil autorizados a que se refiere el artículo 81.2 de la Ley del Impuesto, deberán presentar una declaración informativa sobre los menores y los gastos que den derecho a la aplicación del incremento de la deducción prevista en dicho artículo, en la que, además de sus datos de identificación y los correspondientes a la autorización del centro de educación infantil expedida por la administración educativa competente o, en su caso, la que resulte precisa para la apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores en guarderías según las disposiciones normativas aplicables a este tipo de centros, harán constar la siguiente información:

a) Nombre, apellidos y fecha de nacimiento del menor y, en su caso, número de identificación fiscal del menor.

b) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal de los progenitores, tutor, guardadores con fines de adopción o persona que tiene al menor en acogimiento.

c) Meses en los que el menor haya estado inscrito en dicha guardería o centro educativo por mes completo.

d) Gastos anuales pagados a la guardería o centro de educación infantil autorizado en relación con el menor.

e) Importes subvencionados que se abonen directamente a la guardería o centro de educación infantil autorizado correspondientes a los gastos referidos en la letra d) anterior.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la información correspondiente al año inmediato anterior.

10. Las declaraciones informativas a que se refieren los apartados anteriores se efectuarán en la forma y lugar que establezca la Ministra de Hacienda, quien podrá determinar el procedimiento y las condiciones en que proceda su presentación por medios telemáticos.

Artículo 70. *Obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas.*

1. Las entidades en régimen de atribución de rentas mediante las que se ejerza una actividad económica, o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales, deberán presentar anualmente una declaración informativa en la que, además de sus datos identificativos y, en su caso, los de su representante, deberá constar la siguiente información:

a) Identificación, domicilio fiscal y número de identificación fiscal de sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español, incluyéndose las variaciones en la composición de la entidad a lo largo de cada período impositivo.

En el caso de que alguno de los miembros de la entidad no sea residente en territorio español, identificación de quien ostente la representación fiscal del mismo de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Tratándose de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, se deberá identificar, en los términos señalados en este artículo, a los miembros de la entidad contribuyentes por este Impuesto o sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como a los miembros de la entidad contribuyentes por el Impuesto sobre la

Renta de no Residentes respecto de las rentas obtenidas por la entidad sujetas a dicho Impuesto.

b) Importe total de las rentas obtenidas por la entidad y de la renta atribuible a cada uno de sus miembros, especificándose, en su caso:

1.º Ingresos íntegros y gastos deducibles por cada fuente de renta.

2.º Importe de las rentas de fuente extranjera, señalando el país de procedencia, con indicación de los rendimientos íntegros y gastos.

3.º En el supuesto a que se refiere el apartado 5 del artículo 89 de la Ley del Impuesto, identificación de la institución de inversión colectiva cuyas acciones o participaciones se han adquirido o suscrito, fecha de adquisición o suscripción y valor de adquisición de las acciones o participaciones, así como identificación de la persona o entidad, residente o no residente, cesionaria de los capitales propios.

c) Bases de las deducciones.

d) Importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la entidad y los atribuibles a cada uno de sus miembros.

e) Importe neto de la cifra de negocios de acuerdo con el artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán notificar por escrito a sus miembros la información a que se refieren los párrafos b), c) y d) del apartado anterior. La notificación deberá ponerse a disposición de los miembros de la entidad en el plazo de un mes desde la finalización del plazo de presentación de la declaración a que se refiere el apartado 1 anterior.

3. El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el modelo, el plazo, el lugar y la forma de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo.

Artículo 71. *Obligaciones de información de los contribuyentes que sean titulares de patrimonios protegidos.*

Los contribuyentes que sean titulares de patrimonios protegidos regulados por la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria, y, en caso de incapacidad de aquellos, los administradores de dichos patrimonios, deberán remitir una declaración informativa sobre las aportaciones recibidas y las disposiciones realizadas durante cada año natural en la que, además de sus datos de identificación harán constar la siguiente información:

Nombre, apellidos e identificación fiscal tanto de los aportantes como de los beneficiarios de las disposiciones realizadas.

Tipo, importe e identificación de las aportaciones recibidas así como de las disposiciones realizadas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará dentro del mes de enero de cada año, en relación con las aportaciones y disposiciones realizadas en el año inmediato anterior.

La primera declaración informativa que se presente deberá ir acompañada de copia simple de la escritura pública de constitución del patrimonio protegido en la que figure la relación de bienes y derechos que inicialmente lo constituyeron así como de la relación detallada de las aportaciones recibidas y disposiciones realizadas desde la fecha de constitución del patrimonio protegido hasta la de la presentación de esta primera declaración.

El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el modelo, la forma y el lugar de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo, así como los supuestos en que deberá presentarse en soporte legible por ordenador o por medios telemáticos.

CAPÍTULO III

Acreditación de la condición de persona con discapacidad

Artículo 72. *Acreditación de la condición de persona con discapacidad y de la necesidad de ayuda de otra persona o de la existencia de dificultades de movilidad.*

1. A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

2. A efectos de la reducción por rendimientos del trabajo obtenidos por personas con discapacidad prevista en el artículo 20.3 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes con discapacidad deberán acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas.

CAPÍTULO IV

Autoliquidaciones complementarias

Artículo 73. *Plazo de presentación de autoliquidaciones complementarias.*

1. Cuando el contribuyente pierda la exención de la indemnización por despido o cese a que se refiere el artículo 1 de este Reglamento, deberá presentar autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que vuelva a prestar servicios y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicha circunstancia.

2. A efectos de lo previsto en el artículo 33.5, letras e) y g) de la Ley del Impuesto, cuando el contribuyente realice la adquisición de los elementos patrimoniales o de los valores o participaciones homogéneos con posterioridad a la finalización del plazo reglamentario de declaración del período impositivo en el que computó la pérdida patrimonial derivada de la transmisión, deberá presentar autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la adquisición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha adquisición.

TÍTULO VII

Pagos a cuenta

CAPÍTULO I

Retenciones e ingresos a cuenta. Normas generales

Artículo 74. *Obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

1. Las personas o entidades contempladas en el artículo 76 de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo 75, estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.

Igualmente existirá obligación de retener en las operaciones de transmisión de activos financieros y de transmisión o reembolso de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, en las condiciones establecidas en este Reglamento.

2. Cuando las mencionadas rentas se satisfagan o abonen en especie, las personas o entidades mencionadas en el apartado anterior estarán obligadas a efectuar un ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.

3. A efectos de lo previsto en este Reglamento, las referencias al retenedor se entenderán efectuadas igualmente al obligado a efectuar ingresos a cuenta, cuando se trate de la regulación conjunta de ambos pagos a cuenta.

Artículo 75. *Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.*

1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital mobiliario.

c) Los rendimientos de las siguientes actividades económicas:

Los rendimientos de actividades profesionales.

Los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.

Los rendimientos de actividades forestales.

Los rendimientos de las actividades empresariales previstas en el artículo 95.6.2.º de este Reglamento que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva.

d) Las siguientes ganancias patrimoniales:

Las obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.

Las derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos.

Las derivadas de la transmisión de los derechos de suscripción previstas en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 37 de la Ley del Impuesto.

2. También estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas, independientemente de su calificación:

a) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

A estos efectos, las referencias al arrendamiento se entenderán realizadas también al subarrendamiento.

b) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, del subarrendamiento sobre los bienes anteriores y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.

c) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

a) Las rentas exentas y las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.

b) Los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro.

No obstante, las entidades de crédito y demás instituciones financieras que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre Letras del Tesoro estarán obligadas a retener respecto de los rendimientos obtenidos por los titulares de las citadas cuentas.

c) Las primas de conversión de obligaciones en acciones.

d) Los rendimientos de cuentas en el exterior satisfechos o abonados por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito y establecimientos financieros residentes en España.

e) Los rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

1.º Que estén representados mediante anotaciones en cuenta.

2.º Que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español.

Las entidades financieras que intervengan en la transmisión, amortización o reembolso de tales activos financieros, estarán obligadas a calcular el rendimiento imputable al titular del valor e informar del mismo tanto al titular como a la Administración tributaria, a la que, asimismo, proporcionarán los datos correspondientes a las personas que intervengan en las operaciones antes enumeradas.

Se faculta al Ministro de Economía y Hacienda para establecer el procedimiento para hacer efectiva la exclusión de retención regulada en este párrafo.

No obstante lo señalado en este párrafo e), las entidades de crédito y demás instituciones financieras que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre los valores anteriores estarán obligadas a retener respecto de los rendimientos obtenidos por los titulares de las citadas cuentas.

Igualmente, quedará sujeta a retención la parte del precio que equivalga al cupón corrido en las transmisiones de activos financieros efectuadas dentro de los treinta días inmediatamente anteriores al vencimiento del cupón, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que el adquirente sea una persona o entidad no residente en territorio español o sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

2.º Que los rendimientos explícitos derivados de los valores transmitidos estén exceptuados de la obligación de retener en relación con el adquirente.

f) Los premios que se entreguen como consecuencia de juegos organizados al amparo de lo previsto en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, y demás normativa estatal y autonómica sobre el juego, así como aquellos cuya base de retención no sea superior a 300 euros.

g) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

1.º Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.

2.º Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.

3.º Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes

inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

h) Los rendimientos procedentes de la devolución de la prima de emisión de acciones o participaciones y de la reducción de capital con devolución de aportaciones, salvo que procedan de beneficios no distribuidos, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 33.3 a) de la Ley del Impuesto.

No obstante, existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario a que se refiere el primer párrafo del artículo 94.1 c) de la Ley del Impuesto, así como sobre el importe de la prima de emisión a que se refiere el artículo 94.1 d) de la Ley del Impuesto procedente de sociedades de inversión de capital variable constituidas con arreglo a Ley de Instituciones de Inversión Colectiva.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, resultará igualmente de aplicación cuando tales rendimientos procedan de los organismos de inversión colectiva previstos en el artículo 94.2 de la Ley del Impuesto.

i) Las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva cuando, de acuerdo con lo establecido en el artículo 94 de la Ley del Impuesto, no proceda su cómputo.

j) Las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones emitidas por las siguientes instituciones de inversión colectiva:

1.º Fondos cotizados y sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas regulados por el artículo 79 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio.

2.º Instituciones de inversión colectiva constituidas en el extranjero análogas a las mencionadas en el número 1.º anterior y distintas de las previstas en el artículo 95 de la Ley del Impuesto, ya coticen en un mercado regulado o en un sistema multilateral de negociación, cualquiera que sea la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia, siempre que, además, el reembolso o transmisión no se realice en un mercado situado en un país o territorio considerado como jurisdicción no cooperativa.

4. Existirá obligación de efectuar un pago a cuenta cuando se produzcan los supuestos previstos en el apartado 6 de la disposición adicional vigésima sexta de la Ley del Impuesto, siempre que se hubieran obtenido rendimientos del capital mobiliario positivos a los que se les hubiera aplicado la exención prevista en la letra ñ) del artículo 7 de la Ley del Impuesto.

Artículo 76. *Obligados a retener o ingresar a cuenta.*

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

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

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

Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

No tienen la consideración de operaciones de simple mediación de pago las que se especifican a continuación. En consecuencia, las personas y entidades antes señaladas estarán obligadas a retener e ingresar en los siguientes supuestos:

1.º Cuando sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas derivadas de dichos valores, siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España.

2.º Cuando satisfagan a su personal prestaciones por cuenta de la Seguridad Social.

3.º Cuando satisfagan a su personal cantidades desembolsadas por terceros en concepto de propina, retribución por el servicio u otros similares.

4.º Tratándose de cooperativas agrarias, cuando distribuyan o comercialicen los productos procedentes de las explotaciones de sus socios.

2. En particular:

a) Están obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes cuando se satisfagan a éstos rendimientos del trabajo por otra entidad, residente o no residente, vinculada con aquéllas en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o por el titular en el extranjero del establecimiento permanente radicado en territorio español.

b) En las operaciones sobre activos financieros estarán obligados a retener:

1.º En los rendimientos obtenidos en la amortización o reembolso de activos financieros, la persona o entidad emisora. No obstante, en caso de que se encomiende a una entidad financiera la materialización de esas operaciones, el obligado a retener será la entidad financiera encargada de la operación.

Cuando se trate de instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, a su vencimiento estará obligado a retener el fedatario público o institución financiera que intervenga en su presentación al cobro.

2.º En los rendimientos obtenidos en la transmisión de activos financieros incluidos los instrumentos de giro a los que se refiere el apartado anterior, cuando se canalice a través de una o varias instituciones financieras, el banco, caja o entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá que actúa por cuenta del transmitente el banco, caja o entidad financiera que reciba de aquél la orden de venta de los activos financieros.

3.º En los casos no recogidos en los apartados anteriores, el fedatario público que obligatoriamente debe intervenir en la operación.

c) En las transmisiones de valores de la Deuda del Estado deberá practicar la retención la entidad gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la transmisión.

d) En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, deberán practicar retención o ingreso a cuenta las siguientes personas o entidades:

1.º En el caso de reembolso de las participaciones de fondos de inversión, las sociedades gestoras, salvo por las participaciones registradas a nombre de entidades comercializadoras por cuenta de partícipes, respecto de las cuales serán dichas entidades comercializadoras las obligadas a practicar la retención o ingreso a cuenta.

2.º En el caso de recompra de acciones por una sociedad de inversión de capital variable cuyas acciones no coticen en bolsa ni en otro mercado o sistema organizado de negociación de valores, adquiridas por el contribuyente directamente o a través de comercializador a la sociedad, la propia sociedad, salvo que intervenga una sociedad gestora; en este caso, será esta.

3.º En el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquellas y, subsidiariamente, la entidad o entidades

encargadas de la colocación o distribución de los valores entre los potenciales suscriptores, cuando efectúen el reembolso.

4.º En el caso de gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, el representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.7 y la disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

5.º En los supuestos en los que no proceda la práctica de retención conforme a los párrafos anteriores, estará obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso. El mencionado pago a cuenta se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 96, 97.1 y 98 de este Reglamento.

e) En las operaciones realizadas en España por entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, estará obligada a practicar retención o ingreso a cuenta la entidad aseguradora.

f) En las operaciones realizadas en España por fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, conforme a lo previsto en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, estará obligado a practicar retención o ingreso a cuenta el fondo de pensiones o, en su caso, la entidad gestora.

g) En los supuestos de reducción de capital social con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión de acciones previstos en el segundo párrafo del artículo 75.3 h) de este Reglamento, deberán practicar retención o ingreso a cuenta:

1.º En el caso de sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, la propia sociedad.

2.º En el caso de instituciones de inversión colectiva a que se refiere el artículo 94.2 a) de la Ley del Impuesto, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquellas y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores, que intervengan en el pago de las rentas.

3.º En el caso de organismos de inversión colectiva previstos en el artículo 94.2 b) de la Ley del Impuesto, la entidad depositaria de los valores o que tenga encargada la gestión de cobro de las rentas derivadas de los mismos.

4.º En los supuestos en los que no proceda la práctica de retención o ingreso a cuenta conforme a los párrafos anteriores, estará obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que reciba la devolución de las aportaciones o la distribución de la prima de emisión. El mencionado pago a cuenta se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 90, 93.5 y 94.1 de este Reglamento.

h) En los supuestos previstos en el apartado 6 de la disposición adicional vigésima sexta de la Ley del Impuesto, estará obligada a efectuar el pago a cuenta que, en su caso, proceda, la entidad de crédito o aseguradora con la que el contribuyente tuviera contratado el plan de ahorro a largo plazo. El mencionado pago a cuenta se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 90.1, 93.7 y 94.3 de este Reglamento.

i) En las transmisiones de derechos de suscripción, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta por este Impuesto, la entidad depositaria y, en su defecto, el intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la transmisión.

Artículo 77. *Importe de la retención o ingreso a cuenta.*

1. El importe de la retención será el resultado de aplicar a la base de retención el tipo de retención que corresponda, de acuerdo con lo previsto en el capítulo II siguiente. La base de retención será la cuantía total que se satisfaga o abone, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 93 para los rendimientos de capital mobiliario y en el artículo 97 para las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, de este Reglamento.

2. El importe del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones en especie será el resultado de aplicar al valor de las mismas, determinado según las normas

contenidas en este Reglamento, el porcentaje que corresponda, de acuerdo con lo previsto en el capítulo III siguiente.

Artículo 78. *Nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta.*

1. Con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.

2. En los supuestos de rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, se atenderá a lo previsto, respectivamente, en los artículos 94 y 98 de este Reglamento.

3. En el caso de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción, la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta nacerá en el momento en que se formalice la transmisión, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

Cuando la mencionada obligación recaiga en la entidad depositaria, ésta practicará la retención o ingreso a cuenta en la fecha en que reciba el importe de la transmisión para su entrega al contribuyente.

Artículo 79. *Imputación temporal de las retenciones o ingresos a cuenta.*

Las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado.

CAPÍTULO II

Cálculo de las retenciones

Sección 1.ª Rendimientos del trabajo

Artículo 80. *Importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo.*

1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

1.º Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 86 de este Reglamento.

2.º El determinado conforme con el procedimiento especial aplicable a perceptores de prestaciones pasivas regulado en el artículo 89.A) de este Reglamento.

3.º El 35 por ciento para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

No obstante, cuando los rendimientos procedan de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del último período impositivo finalizado con anterioridad al pago de los rendimientos sea inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19 por ciento. Si dicho período impositivo hubiere tenido una duración inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

4.º El 15 por ciento para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

No obstante lo anterior, el porcentaje de retención sobre los rendimientos del trabajo derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas a que se refiere el párrafo anterior será del 7 por ciento cuando el volumen de tales rendimientos íntegros correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio. Para la aplicación de este tipo de retención, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dichas circunstancias, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

5.º El 15 por ciento para los atrasos que correspondan imputar a ejercicios anteriores, salvo cuando resulten de aplicación los tipos previstos en los números 3.º o 4.º de este apartado.

2. Cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, se reducirán en un 60 por ciento:

a) El tipo de retención a que se refiere el artículo 86.1 de este Reglamento.
b) Los tipos de retención previstos en los números 3.º, 4.º y 5.º del apartado anterior.

Artículo 81. *Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener.*

1. No se practicará retención sobre los rendimientos del trabajo cuya cuantía, determinada según lo previsto en el artículo 83.2 de este Reglamento, no supere el importe anual establecido en el cuadro siguiente en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente:

Situación del contribuyente	N.º de hijos y otros descendientes		
	0 – Euros	1 – Euros	2 o más – Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente.	–	17.644	18.694
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas.	17.197	18.130	19.262
3.ª Otras situaciones.	15.876	16.342	16.867

A efectos de la aplicación de lo previsto en el cuadro anterior, se entiende por hijos y otros descendientes aquéllos que dan derecho al mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto.

En cuanto a la situación del contribuyente, ésta podrá ser una de las tres siguientes:

1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente. Se trata del contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente con descendientes, cuando tenga derecho a la reducción establecida en el artículo 84.2.4.º de la Ley de Impuesto para unidades familiares monoparentales.

2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas. Se trata del contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge no obtenga rentas anuales superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas.

3.ª Otras situaciones, que incluye las siguientes:

a) El contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge obtenga rentas superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas.

b) El contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente, sin descendientes o con descendientes a su cargo, cuando, en este último caso, no tenga derecho a la reducción establecida en el artículo 84.2.4.º de la Ley del Impuesto por darse la circunstancia de convivencia a que se refiere el párrafo segundo de dicho apartado.

c) Los contribuyentes que no manifiesten estar en ninguna de las situaciones 1.ª y 2.ª anteriores.

2. Los importes previstos en el cuadro anterior se incrementarán en 600 euros en el caso de pensiones o haberes pasivos del régimen de Seguridad Social y de Clases Pasivas y en 1.200 euros para prestaciones o subsidios por desempleo.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores no será de aplicación cuando correspondan los tipos fijos de retención, en los casos a los que se refiere el apartado 1, números 3.º 4.º y 5.º, del artículo 80 y los tipos mínimos de retención a los que se refiere el artículo 86.2 de este Reglamento.

Artículo 82. *Procedimiento general para determinar el importe de la retención.*

Para calcular las retenciones sobre rendimientos del trabajo, a las que se refiere el artículo 80.1.1.º de este Reglamento, se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:

1.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 83 de este Reglamento, la base para calcular el tipo de retención.

2.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 84 de este Reglamento, el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

3.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 85 de este Reglamento, la cuota de retención.

4.ª Se determinará el tipo de retención, en la forma prevista en el artículo 86 de este Reglamento.

5.ª El importe de la retención será el resultado de aplicar el tipo de retención a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, teniendo en cuenta las regularizaciones que procedan de acuerdo al artículo 87 de este Reglamento.

Artículo 83. *Base para calcular el tipo de retención.*

1. La base para calcular el tipo de retención será el resultado de minorar la cuantía total de las retribuciones del trabajo, determinada según lo dispuesto en el apartado siguiente, en los conceptos previstos en el apartado 3 de este artículo.

2. La cuantía total de las retribuciones del trabajo se calculará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Regla general: Con carácter general, se tomará la suma de las retribuciones, dinerarias o en especie que, de acuerdo con las normas o estipulaciones contractuales aplicables y demás circunstancias previsibles, vaya normalmente a percibir el contribuyente en el año natural, a excepción de las contribuciones empresariales a los planes de pensiones, a los planes de previsión social empresarial y a las mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible del contribuyente, así como de los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores. A estos efectos, las retribuciones en especie se computarán por su valor determinado con arreglo a lo que establece el artículo 43 de la Ley del Impuesto, sin incluir el importe del ingreso a cuenta.

La suma de las retribuciones, calculada de acuerdo con el párrafo anterior, incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles. A estos efectos, se presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

2.ª Regla específica: Cuando se trate de trabajadores manuales que perciban sus retribuciones por peonadas o jornales diarios, consecuencia de una relación esporádica y diaria con el empleador, se tomará como cuantía de las retribuciones el resultado de multiplicar por 100 el importe de la peonada o jornal diario.

3. La cuantía total de las retribuciones de trabajo, dinerarias y en especie, calculadas de acuerdo al apartado anterior, se minorará en los importes siguientes:

a) En las reducciones previstas en el artículo 18, apartados 2 y 3, y disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto.

Para la aplicación de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, los rendimientos con período de generación superior a dos años a tener en cuenta por el pagador serán aquéllos a los que previamente hubiera aplicado la reducción prevista en dicho artículo para el cálculo del tipo de retención o ingreso a cuenta de dicho trabajador en los cinco períodos impositivos anteriores, salvo que el trabajador le comunique, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 88 de este Reglamento, que dicha reducción no se aplicó en su posterior autoliquidación por este Impuesto.

b) En las cotizaciones a la Seguridad Social, a las mutualidades generales obligatorias de funcionarios, detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a colegios de huérfanos o entidades similares, a las que se refieren los párrafos a), b) y c) del artículo 19.2 de la Ley del Impuesto,

c) En los gastos a que se refiere la letra f) del artículo 19.2 de Ley del Impuesto. A estos efectos, dichos gastos tendrán como límite la cuantía total de las retribuciones de trabajo minorada exclusivamente en los importes previstos en las letras a) y b) anteriores.

d) Cuando el rendimiento neto del trabajo fuera inferior a 19.747,5 euros, en las siguientes cuantías:

1.º Si el rendimiento neto del trabajo es igual o inferior a 14.852 euros: 7.302 euros anuales.

2.º Si el rendimiento neto del trabajo es superior a 14.852 euros e igual o inferior a 17.673,52 euros: 7.302 euros menos el resultado de multiplicar por 1,75 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.852 euros anuales.

3.º Si el rendimiento neto del trabajo es superior a 17.673,52 euros e inferior a 19.747,5 euros: 2.364,34 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 17.673,52 euros anuales.

Para el cómputo de dicha reducción el pagador deberá tener en cuenta, exclusivamente, la cuantía del rendimiento neto del trabajo resultante de las minoraciones previstas en los párrafos a) y b) anteriores, sin que dicha reducción pueda ser superior a la cuantía de dicho rendimiento neto.

e) En el importe que proceda, según las siguientes circunstancias:

Cuando se trate de contribuyentes que perciban pensiones y haberes pasivos del régimen de Seguridad Social y de Clases Pasivas o que tengan más de dos descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto, 600 euros.

Cuando sean prestaciones o subsidios por desempleo, 1.200 euros.

Estas reducciones son compatibles entre sí.

f) Cuando el perceptor de rendimientos del trabajo estuviese obligado a satisfacer por resolución judicial una pensión compensatoria a su cónyuge, el importe de ésta podrá disminuir la cuantía resultante de lo dispuesto en los párrafos anteriores. A tal fin, el contribuyente deberá poner en conocimiento de su pagador, en la forma prevista en el artículo 88 de este Reglamento, dichas circunstancias.

Artículo 84. *Mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.*

El mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención se determinará con arreglo a lo dispuesto en el título V de la Ley del Impuesto, aplicando las siguientes especialidades:

1.º El retenedor no deberá tener en cuenta la circunstancia contemplada en el artículo 61.2.ª de la Ley del Impuesto.

2.º Los descendientes se computarán por mitad, excepto cuando el contribuyente tenga derecho, de forma exclusiva, a la aplicación de la totalidad del mínimo familiar por este concepto.

Artículo 85. *Cuota de retención.*

1. Para calcular la cuota de retención se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:

1.º A la base para calcular el tipo de retención a que se refiere el artículo 83 de este Reglamento se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
60.000,00	17.901,50	240.000,00	45,00
300.000,00	125.901,50	En adelante	47,00

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar al importe del mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención a que se refiere el artículo 84 de este Reglamento, la escala prevista en el número 1.º anterior, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

2. Cuando el perceptor de rendimientos del trabajo satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto, siempre que su importe sea inferior a la base para calcular el tipo de retención, para calcular la cuota de retención se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:

1.º Se aplicará la escala prevista en el número 1.º del apartado anterior separadamente al importe de dichas anualidades y al resto de la base para calcular el tipo de retención.

2.º La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado anterior al importe del mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

A tal fin, el contribuyente deberá poner en conocimiento de su pagador, en la forma prevista en el artículo 88 de este Reglamento, dicha circunstancia.

3. Cuando el contribuyente obtenga una cuantía total de retribución, a la que se refiere el artículo 83.2 de este reglamento, no superior a 35.200 euros anuales, la cuota de retención, calculada de acuerdo con lo previsto en los apartados anteriores, tendrá como límite máximo el resultado de aplicar el porcentaje del 43 por ciento a la diferencia positiva entre el importe de la cuantía total de retribución y el que corresponda, según su situación, de los mínimos excluidos de retención previstos en el artículo 81 de este reglamento.

Artículo 85 bis. *Deducción por obtención de rendimientos del trabajo para calcular el tipo de retención.*

(Suprimido)

Artículo 86. *Tipo de retención.*

1. El tipo de retención será el resultante de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota de retención por la cuantía total de las retribuciones a que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento, y se expresará con dos decimales.

Cuando la diferencia entre la base para calcular el tipo de retención y el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención fuese cero o negativa, el tipo de retención será cero.

Cuando la cuantía total de las retribuciones a la que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento sea inferior a 33.007,2 euros y el contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 de este Reglamento, hubiese comunicado a su pagador que destina cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto, el tipo de retención se reducirá en dos enteros, sin que pueda resultar negativo como consecuencia de tal minoración.

2. El tipo de retención resultante de lo dispuesto en el apartado anterior no podrá ser inferior al 2 por ciento cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año o deriven de una relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad, ni inferior

al 15 por ciento cuando los rendimientos del trabajo se deriven de otras relaciones laborales especiales de carácter dependiente. Los citados porcentajes serán el 0,8 por ciento y el 6 por ciento, respectivamente, cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

No obstante, no serán de aplicación los tipos mínimos del 6 y 15 por ciento de retención a que se refiere el párrafo anterior a los rendimientos obtenidos por los penados en las instituciones penitenciarias ni a los rendimientos derivados de relaciones laborales de carácter especial que afecten a personas con discapacidad.

Artículo 87. *Regularización del tipo de retención.*

1. Procederá regularizar el tipo de retención en los supuestos a que se refiere el apartado 2 siguiente y se llevará a cabo en la forma prevista en el apartado 3 y siguientes de este artículo.

2. Procederá regularizar el tipo de retención en las siguientes circunstancias:

1.º Si al concluir el período inicialmente previsto en un contrato o relación el trabajador continuase prestando sus servicios al mismo empleador o volviese a hacerlo dentro del año natural.

2.º Si con posterioridad a la suspensión del cobro de prestaciones por desempleo se reanudase el derecho o se pasase a percibir el subsidio por desempleo, dentro del año natural.

3.º Cuando en virtud de normas de carácter general o de la normativa sectorial aplicable, o como consecuencia del ascenso, promoción o descenso de categoría del trabajador o, por cualquier otro motivo, se produzcan durante el año variaciones en la cuantía de las retribuciones o de los gastos deducibles que se hayan tenido en cuenta para la determinación del tipo de retención que venía aplicándose hasta ese momento. En particular, cuando varíe la cuantía total de las retribuciones superando el importe máximo establecido a tal efecto en el último párrafo del artículo 86.1 de este Reglamento.

4.º Si en el curso del año natural el pensionista comenzase a percibir nuevas pensiones o haberes pasivos que se añadiesen a las que ya viniese percibiendo, o aumentase el importe de estas últimas.

5.º Cuando el trabajador traslade su residencia habitual a un nuevo municipio y resulte de aplicación el incremento de la cuantía de los gastos prevista en el artículo 19.2.f) de la Ley del Impuesto, por darse un supuesto de movilidad geográfica.

6.º Si en el curso del año natural se produjera un aumento en el número de descendientes o una variación en sus circunstancias, sobreviniera la condición de persona con discapacidad o aumentara el grado de discapacidad en el perceptor de rentas de trabajo o en sus descendientes, siempre que dichas circunstancias determinasen un aumento en el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

7.º Cuando por resolución judicial el perceptor de rendimientos del trabajo quedase obligado a satisfacer una pensión compensatoria a su cónyuge o anualidades por alimentos en favor de los hijos sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto, siempre que el importe de estas últimas sea inferior a la base para calcular el tipo de retención.

8.º Si en el curso del año natural el cónyuge del contribuyente obtuviera rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas.

9.º Cuando en el curso del año natural el contribuyente cambiara su residencia habitual de Ceuta o Melilla, Navarra o los Territorios Históricos del País Vasco al resto del territorio español o del resto del territorio español a las Ciudades de Ceuta o Melilla, o cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia.

10.º Si en el curso del año natural se produjera una variación en el número o las circunstancias de los ascendientes que diera lugar a una variación en el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

11.º Si en el curso del año natural el contribuyente destinase cantidades a la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición

transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto determinante de una reducción en el tipo de retención o comunicase posteriormente la no procedencia de esta reducción.

3. La regularización del tipo de retención se llevará a cabo del siguiente modo:

a) Se procederá a calcular una nueva cuota de retención, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 85 de este Reglamento, teniendo en cuenta las circunstancias que motivan la regularización.

b) Esta nueva cuota de retención se minorará en la cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento.

En el supuesto de haberse reducido previamente el tipo de retención por aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del apartado 1 del artículo 86 de este Reglamento, se tomará por cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento la que hubiese resultado de no haber tomado en consideración dicha minoración.

En el supuesto de contribuyentes que adquieran su condición por cambio de residencia, de la nueva cuota de retención se minorarán las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes practicadas durante el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia, así como las cuotas satisfechas por este Impuesto devengadas durante el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia.

c) El nuevo tipo de retención se obtendrá multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia resultante de la letra b) anterior entre la cuantía total de las retribuciones a las que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento que resten hasta el final del año y se expresará con dos decimales.

Cuando la diferencia entre la base para calcular el tipo de retención y el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención fuese cero o negativa, el tipo de retención será cero.

En este caso no procederá restitución de las retenciones anteriormente practicadas, sin perjuicio de que el perceptor solicite posteriormente, cuando proceda, la devolución de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto.

Lo dispuesto en este párrafo se entenderá sin perjuicio de los mínimos de retención previstos en el artículo 86.2 de este Reglamento.

En el supuesto previsto en el último párrafo del apartado 1 del artículo 86 de este Reglamento, el nuevo tipo de retención se reducirá en dos enteros, sin que pueda resultar negativo como consecuencia de tal minoración.

4. Los nuevos tipos de retención se aplicarán a partir de la fecha en que se produzcan las variaciones a que se refieren los números 1.º, 2.º, 3.º y 4.º del apartado 2 de este artículo y a partir del momento en que el perceptor de los rendimientos del trabajo comunique al pagador las variaciones a que se refieren los números 5.º, 6.º, 7.º, 8.º, 9.º, 10.º y 11.º de dicho apartado, siempre y cuando tales comunicaciones se produzcan con, al menos, cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 107 de la Ley del Impuesto.

La regularización a que se refiere este artículo podrá realizarse, a opción del pagador, a partir del día 1 de los meses de abril, julio y octubre, respecto de las variaciones que, respectivamente, se hayan producido en los trimestres inmediatamente anteriores a estas fechas.

5. El tipo de retención, calculado de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 82 de este Reglamento, no podrá incrementarse cuando se efectúen regularizaciones por circunstancias que exclusivamente determinen una disminución de la diferencia positiva entre la base para calcular el tipo de retención y el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención o por quedar obligado el perceptor por resolución judicial a satisfacer anualidades por alimentos en favor de los hijos y resulte aplicable lo previsto en el apartado 2 del artículo 85 de este Reglamento.

Asimismo, en los supuestos de regularización por circunstancias que determinen exclusivamente un aumento de la diferencia positiva entre la base para calcular el tipo de retención y el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención previa a la

regularización, el nuevo tipo de retención aplicable no podrá determinar un incremento del importe de las retenciones superior a la variación producida en dicha magnitud.

En ningún caso, cuando se produzcan regularizaciones, el nuevo tipo de retención aplicable podrá ser superior al 47 por ciento. El citado porcentaje será el 19 por ciento cuando la totalidad de los rendimientos del trabajo se hubiesen obtenido en Ceuta y Melilla y se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

Artículo 88. *Comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador.*

1. Los contribuyentes deberán comunicar al pagador la situación personal y familiar que influye en el importe excepcionado de retener, en la determinación del tipo de retención o en las regularizaciones de éste, quedando obligado asimismo el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

La comunicación a que se refiere el párrafo anterior también podrá efectuarse por medios telemáticos o electrónicos siempre que se garanticen la autenticidad del origen, la integridad del contenido, la conservación de la comunicación y la accesibilidad por parte de la Administración tributaria a la misma.

A efectos de poder aplicar la reducción del tipo de retención prevista en el último párrafo del artículo 86.1 de este Reglamento, el contribuyente deberá comunicar al pagador que está destinando cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctavade la Ley del Impuesto, quedando igualmente obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

En el supuesto de que el contribuyente perciba rendimientos del trabajo procedentes de forma simultánea de dos o más pagadores, solamente podrá efectuar la comunicación a que se refiere el párrafo anterior cuando la cuantía total de las retribuciones correspondiente a todos ellos sea inferior a 33.007,2 euros. En el supuesto de que los rendimientos del trabajo se perciban de forma sucesiva de dos o más pagadores, sólo se podrá efectuar la comunicación cuando la cuantía total de la retribución sumada a la de los pagadores anteriores sea inferior a 33.007,2 euros.

En ningún caso procederá la práctica de esta comunicación cuando las cantidades se destinen a la construcción o ampliación de la vivienda.

El contenido de las comunicaciones se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2. La falta de comunicación al pagador de estas circunstancias personales y familiares o de su variación, determinará que aquél aplique el tipo de retención correspondiente sin tener en cuenta dichas circunstancias, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 107 de la Ley del Impuesto.

3. La comunicación de datos a la que se refiere el apartado anterior deberá efectuarse con anterioridad al día primero de cada año natural o del inicio de la relación, considerando la situación personal y familiar que previsiblemente vaya a existir en estas dos últimas fechas, sin perjuicio de que, de no subsistir aquella situación en las fechas señaladas, se proceda a comunicar su variación al pagador. No será preciso reiterar en cada ejercicio la comunicación de datos al pagador, en tanto no varíen las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

La comunicación a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 de este artículo podrá efectuarse a partir del momento en que el contribuyente destine cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena y surtirá efectos a partir de la fecha de la comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de las correspondientes nóminas. No será preciso reiterar en cada ejercicio la comunicación en tanto no se produzcan variaciones en los datos inicialmente comunicados.

4. Las variaciones en las circunstancias personales y familiares que se produzcan durante el año y que supongan un menor tipo de retención, podrán ser comunicadas a efectos de la regularización prevista en el artículo 87 del presente Reglamento y surtirán

efectos a partir de la fecha de la comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de las correspondientes nóminas.

Cuando se produzcan variaciones en las circunstancias personales y familiares que supongan un mayor tipo de retención o deje de subsistir la circunstancia a que se refiere el segundo párrafo o se supere la cuantía a que se refiere el tercer párrafo, ambos del apartado 1 de este artículo, el contribuyente deberá comunicarlo a efectos de la regularización prevista en el artículo 87 del presente Reglamento en el plazo de diez días desde que tales situaciones se produzcan y se tendrán en cuenta en la primera nómina a confeccionar con posterioridad a esa comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de la nómina.

5. Los contribuyentes podrán solicitar en cualquier momento de sus correspondientes pagadores la aplicación de tipos de retención superiores a los que resulten de lo previsto en los artículos anteriores, con arreglo a las siguientes normas:

a) La solicitud se realizará por escrito ante los pagadores, quienes vendrán obligados a atender las solicitudes que se les formulen, al menos, con cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas.

b) El nuevo tipo de retención solicitado se aplicará, como mínimo hasta el final del año y, en tanto no renuncie por escrito al citado porcentaje o no solicite un tipo de retención superior, durante los ejercicios sucesivos, salvo que se produzca variación de las circunstancias que determine un tipo superior.

Artículo 89. *Procedimientos especiales en materia de retenciones e ingresos a cuenta.*

A) Procedimiento especial para determinar el tipo de retención aplicable a contribuyentes perceptores de prestaciones pasivas.

1. Los contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a las que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la cuantía total de las retenciones aplicables a los citados rendimientos, de acuerdo con el procedimiento previsto en este artículo, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que las prestaciones se perciban en forma de renta.
b) Que el importe íntegro anual no exceda de 22.000 euros.
c) Que procedan de más de un pagador.
d) Que todos los pagadores estén obligados a practicar retención a cuenta.

2. La determinación del tipo de retención se realizará de acuerdo con el siguiente procedimiento especial:

a) El procedimiento se iniciará mediante solicitud del interesado en la que se relacionarán los importes íntegros de las prestaciones pasivas que se percibirán a lo largo del año, así como la identificación de los pagadores. La solicitud se acompañará del modelo de comunicación al pagador de la situación personal y familiar del perceptor a que se refiere el artículo 88.1 de este Reglamento.

La solicitud se presentará durante los meses de enero y febrero de cada año y su contenido se ajustará al modelo que se apruebe por resolución del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, quien establecerá el lugar de presentación y las condiciones en que será posible su presentación por medios telemáticos.

b) A la vista de los datos contenidos en la solicitud y en la comunicación de la situación personal y familiar, la Administración tributaria determinará, teniendo en cuenta la totalidad de las prestaciones pasivas y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 82, 83, 84, 85 y 86 de este Reglamento, el importe anual de las retenciones a practicar por cada pagador y entregará al contribuyente, en el plazo máximo de diez días, una comunicación destinada a cada uno de los respectivos pagadores, en la que figurará dicho importe.

El contribuyente deberá dar traslado de las citadas comunicaciones a cada uno de los pagadores antes del día 30 de abril, obteniendo y conservando constancia de dicho traslado.

En el supuesto de que, por incumplimiento de alguno de los requisitos anteriormente establecidos, no proceda la aplicación de este procedimiento, se comunicará dicha

circunstancia al interesado por la Administración tributaria, con expresión de las causas que la motivan.

c) Cada uno de los pagadores, a la vista de la comunicación recibida del contribuyente conteniendo el importe total de las retenciones anuales a practicar, y teniendo en cuenta las prestaciones ya satisfechas y las retenciones ya practicadas, deberá determinar el tipo de retención aplicable a las prestaciones pendientes de satisfacer hasta el fin del ejercicio. El tipo de retención será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia entre las retenciones anuales y las retenciones ya practicadas entre el importe de las prestaciones pendientes de satisfacer hasta el final del ejercicio. Dicho tipo de retención se expresará con dos decimales. El pagador deberá conservar la comunicación de la Administración tributaria aportada por el contribuyente.

El tipo de retención así determinado no podrá modificarse en el resto del ejercicio por nueva solicitud del contribuyente ni tampoco en el caso de que se produzca alguna de las circunstancias que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 87 de este Reglamento, determinan la regularización del tipo de retención. No obstante, cuando a lo largo del período impositivo se produzca un aumento de las prestaciones a satisfacer por un mismo pagador, de forma que su importe total supere los 22.000 euros anuales, aquél calculará el tipo de retención aplicando el procedimiento general del artículo 82 de este Reglamento, practicando la correspondiente regularización.

3. El procedimiento a que se refieren los apartados anteriores tiene exclusivamente vigencia anual y será irrevocable por el contribuyente para el ejercicio respecto del que se haya solicitado, una vez que haya dado traslado a los pagadores de la comunicación remitida por la Administración tributaria.

No obstante, cada pagador, al inicio del ejercicio siguiente, aplicará provisionalmente el mismo tipo de retención que viniera aplicando al finalizar el ejercicio inmediato anterior, salvo renuncia expresa del contribuyente ante el respectivo pagador, durante los meses de noviembre y diciembre.

Una vez que el contribuyente traslade al pagador, de acuerdo con el procedimiento y plazos previstos en el apartado anterior, la comunicación de la Administración tributaria conteniendo el importe anual de las retenciones a practicar en el ejercicio, éste procederá a calcular el nuevo tipo de retención conforme a lo señalado en el párrafo c) del apartado 2 anterior.

Si, en el plazo a que se refiere el párrafo b) del apartado 2 anterior, el contribuyente no trasladara al pagador la comunicación de la Administración tributaria citada en el párrafo anterior, éste deberá determinar el tipo de retención que resulte aplicable a la prestación por él satisfecha conforme al procedimiento general de determinación del tipo de retención contemplado en el artículo 82 de este Reglamento, practicando la correspondiente regularización.

4. El límite excluyente de la obligación de declarar de 22.000 euros anuales previsto en el artículo 96.3.a), párrafo 2.º, de la Ley del Impuesto, no resultará aplicable a los contribuyentes acogidos al régimen especial regulado en este artículo cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que a lo largo del ejercicio haya aumentado el número de los pagadores de las prestaciones pasivas respecto de los inicialmente comunicados por el contribuyente al formular su solicitud de aplicación del régimen especial.

b) Que el importe de las prestaciones efectivamente satisfechas por los pagadores difiera del comunicado inicialmente por el contribuyente al formular su solicitud. A estos efectos, se estimará que el importe de las prestaciones satisfechas no difiere de las comunicadas por el contribuyente cuando la diferencia entre ambas no supere la cuantía de 300 euros anuales.

c) Que durante el ejercicio se haya producido alguna otra de las circunstancias previstas en el artículo 87 de este Reglamento determinantes de un aumento del tipo de retención.

B) Procedimiento especial para determinar las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo en el supuesto de cambio de residencia.

1. Los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por este Impuesto, pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia, mediante el modelo de comunicación que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda, quien establecerá la forma, lugar y plazo para su presentación, así como la documentación que deba adjuntarse al mismo.

En la citada comunicación se hará constar la identificación del trabajador y del pagador de los rendimientos del trabajo, la fecha de entrada en territorio español y la de comienzo de la prestación del trabajo en este territorio para ese pagador, así como la existencia de datos objetivos en esa relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la misma, se produzca una permanencia en el territorio español superior a ciento ochenta y tres días, contados desde el comienzo de la prestación del trabajo en territorio español, durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente.

2. La Administración tributaria, a la vista de la comunicación y documentación presentadas, expedirá al trabajador, si procede, en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes al de presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que conste la fecha a partir de la cual se practicarán las retenciones por este Impuesto.

3. El trabajador entregará al pagador de los rendimientos de trabajo un ejemplar del documento expedido por la Administración tributaria, al objeto de que este último, a los efectos de la práctica de retenciones, le considere contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir de la fecha que se indique en el mismo.

4. Recibido el documento, el obligado a retener, atendiendo a la fecha indicada, practicará retenciones conforme establece la normativa de este Impuesto, aplicando, en su caso, la regularización prevista en el artículo 87.2.9.º de este Reglamento.

5. Cuando el interesado no llegue a tener la condición de contribuyente por este Impuesto en el año del desplazamiento, en su declaración por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes podrá deducir las retenciones practicadas a cuenta de este Impuesto.

Asimismo, cuando hubiera resultado de aplicación lo previsto en el artículo 32 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el trabajador no hubiera adquirido la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes en el año del desplazamiento al extranjero, las retenciones e ingresos a cuenta por dicho Impuesto tendrán la consideración de pagos a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sección 2.ª Rendimientos del capital mobiliario

Artículo 90. *Importe de las retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario.*

1. La retención a practicar sobre los rendimientos del capital mobiliario será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 19 por ciento.

2. Este tipo de retención se reducirá en un 60 por ciento cuando se trate de rendimientos a los que sea de aplicación la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, procedentes de sociedades a que se refiere la letra h) del número 3.º del citado artículo.

Artículo 91. *Concepto y clasificación de activos financieros.*

1. Tienen la consideración de activos financieros los valores negociables representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, con independencia de la forma en que se documenten.

2. Tendrán la consideración de activos financieros con rendimiento implícito aquéllos en los que el rendimiento se genere mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento de aquellas operaciones cuyo rendimiento se fije, total o parcialmente, de forma implícita, a través de cualesquiera valores mobiliarios utilizados para la captación de recursos ajenos.

Se incluyen como rendimientos implícitos las primas de emisión, amortización o reembolso.

Se excluyen del concepto de rendimiento implícito las bonificaciones o primas de colocación, giradas sobre el precio de emisión, siempre que se encuadren dentro de las prácticas de mercado y que constituyan ingreso en su totalidad para el mediador,

intermediario o colocador financiero, que actúe en la emisión y puesta en circulación de los activos financieros regulados en esta norma.

Se considerará como activo financiero con rendimiento implícito cualquier instrumento de giro, incluso los originados en operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.

3. Tendrán la consideración de activos financieros con rendimiento explícito aquéllos que generan intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como contraprestación a la cesión a terceros de capitales propios y que no esté comprendida en el concepto de rendimientos implícitos en los términos que establece el apartado anterior.

4. Los activos financieros con rendimiento mixto seguirán el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito cuando el efectivo anual que produzcan de esta naturaleza sea igual o superior al tipo de referencia vigente en el momento de la emisión, aunque en las condiciones de emisión, amortización o reembolso se hubiese fijado, de forma implícita, otro rendimiento adicional. Este tipo de referencia será, durante cada trimestre natural, el 80 por ciento del tipo efectivo correspondiente al precio medio ponderado redondeado que hubiera resultado en la última subasta del trimestre precedente correspondiente a Bonos del Estado a tres años, si se tratara de activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años; a Bonos del Estado a cinco años, si se tratara de activos financieros con plazo superior a cuatro años pero igual o inferior a siete, y a Obligaciones del Estado a 10, 15 ó 30 años, si se tratara de activos con plazo superior. En el caso de que no pueda determinarse el tipo de referencia para algún plazo, será de aplicación el del plazo más próximo al de la emisión planeada.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, respecto de las emisiones de activos financieros con rendimiento variable o flotante, se tomará como interés efectivo de la operación su tasa de rendimiento interno, considerando únicamente los rendimientos de naturaleza explícita y calculada, en su caso, con referencia a la valoración inicial del parámetro respecto del cual se fije periódicamente el importe definitivo de los rendimientos devengados.

No obstante lo anterior, si se trata de deuda pública con rendimiento mixto, cuyos cupones e importe de amortización se calculan con referencia a un índice de precios, el porcentaje del primer párrafo será el 40 por ciento.

Artículo 92. *Requisitos fiscales para la transmisión, reembolso y amortización de activos financieros.*

1. Para proceder a la enajenación u obtención del reembolso de los títulos o activos financieros con rendimiento implícito y de activos financieros con rendimiento explícito que deban ser objeto de retención en el momento de su transmisión, amortización o reembolso, habrá de acreditarse la previa adquisición de los mismos con intervención de los fedatarios o instituciones financieras obligados a retener, así como el precio al que se realizó la operación.

Cuando un instrumento de giro se convierta en activo financiero después de su puesta en circulación, ya el primer endoso o cesión deberá hacerse a través de fedatario público o institución financiera, salvo que el mismo endosatario o adquirente sea una institución financiera. El fedatario o la institución financiera consignarán en el documento su carácter de activo financiero, con identificación de su primer adquirente o tenedor.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, la persona o entidad emisora, la institución financiera que actúe por cuenta de ésta, el fedatario público o la institución financiera que actúe o intervenga por cuenta del adquirente o depositante, según proceda, deberán extender certificación acreditativa de los siguientes extremos:

a) Fecha de la operación e identificación del activo.
b) Denominación del adquirente.
c) Número de identificación fiscal del citado adquirente o depositante.
d) Precio de adquisición.

De la mencionada certificación que se extenderá por triplicado, se entregarán dos ejemplares al adquirente, quedando otro en poder de la persona o entidad que certifica.

3. Las instituciones financieras o los fedatarios públicos se abstendrán de mediar o intervenir en la transmisión de estos activos cuando el transmitente no justifique su adquisición de acuerdo a lo dispuesto en este artículo.

4. Las personas o entidades emisoras de los activos financieros a los que se refiere este artículo no podrán reembolsar los mismos cuando el tenedor no acredite su adquisición previa mediante la certificación oportuna, ajustada a lo indicado en el apartado 2 anterior.

El emisor o las instituciones financieras encargadas de la operación que, de acuerdo con el párrafo anterior, no deban efectuar el reembolso al tenedor del título o activo deberán constituir por dicha cantidad depósito a disposición de la autoridad judicial.

La recompra, rescate, cancelación o amortización anticipada exigirá la intervención o mediación de institución financiera o de fedatario público, quedando la entidad o persona emisora del activo como mero adquirente en caso de que vuelva a poner en circulación el título.

5. El tenedor del título, en caso de extravío de un certificado justificativo de su adquisición, podrá solicitar la emisión del correspondiente duplicado de la persona o entidad que emitió tal certificación.

Esta persona o entidad hará constar el carácter de duplicado de ese documento, así como la fecha de expedición de ese último.

6. A los efectos previstos en este artículo, en los casos de transmisión lucrativa se entenderá que el adquirente se subroga en el valor de adquisición del transmitente, en tanto medie una justificación suficiente del referido coste.

Artículo 93. *Base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario.*

1. Con carácter general, constituirá la base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario la contraprestación íntegra exigible o satisfecha.

2. En el caso de amortización, reembolso o transmisión de activos financieros, constituirá la base de retención la diferencia positiva entre el valor de amortización, reembolso o transmisión y el valor de adquisición o suscripción de dichos activos. Como valor de adquisición se tomará el que figure en la certificación acreditativa de la adquisición. A estos efectos no se minorarán los gastos accesorios a la operación.

Sin perjuicio de la retención que proceda al transmitente, en el caso de que la entidad emisora adquiera un activo financiero emitido por ella, se practicará la retención e ingreso sobre el rendimiento que obtenga en cualquier forma de transmisión ulterior del título, excluida la amortización.

3. Cuando la obligación de retener tenga su origen en lo previsto en el último párrafo del artículo 75.3.e) de este Reglamento, constituirá la base de retención la parte del precio que equivalga al cupón corrido del valor transmitido.

4. Si a los rendimientos regulados en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley del Impuesto les fuese de aplicación la reducción a que se refiere el artículo 26.2 de la misma, la base de retención se calculará aplicando sobre la cuantía íntegra de tales rendimientos las reducciones que resulten aplicables.

5. En las percepciones derivadas de contratos de seguro y en las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, así como en los supuestos de reducción de capital social con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión de acciones previstos en el segundo y tercer párrafo del artículo 75.3.h) de este Reglamento, la base de retención será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo a la Ley del Impuesto.

A estos efectos, cuando se perciba un capital diferido que corresponda total o parcialmente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, únicamente se tendrá en consideración lo dispuesto en la disposición transitoria cuarta de la Ley del Impuesto cuando, con anterioridad al momento en que nazca la obligación de retener, el contribuyente comunique a la entidad obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta, por escrito o por cualquier otro medio de cuya recepción quede constancia, el importe total de los capitales diferidos a que se refiere el número 3.º de dicho precepto.

6. Cuando la obligación de retener tenga su origen en el ajuste secundario derivado de lo previsto en el artículo 18.11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre

Sociedades, constituirá la base de retención la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

7. Cuando proceda la obligación de realizar el pago a cuenta previsto en el apartado 6 de la disposición adicional vigésima sexta de la Ley del Impuesto, constituirá la base del mismo el importe de los rendimientos del capital mobiliario positivos obtenidos durante la vigencia del plan a los que les hubiera resultado de aplicación la exención prevista en el artículo 7.ñ) de la Ley del Impuesto.

Artículo 94. *Nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario.*

1. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de los rendimientos del capital mobiliario, dinerarios o en especie, sujetos a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior.

En particular, se entenderán exigibles los intereses en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aun cuando el perceptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación, y los dividendos en la fecha establecida en el acuerdo de distribución o a partir del día siguiente al de su adopción a falta de la determinación de la citada fecha.

2. En el caso de rendimientos del capital mobiliario derivados de la transmisión, amortización o reembolso de activos financieros, la obligación de retener nacerá en el momento de la transmisión, amortización o reembolso.

La retención se practicará en la fecha en que se formalice la transmisión, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

3. La obligación de realizar, en su caso, el pago a cuenta a que se refiere el apartado 6 de la disposición adicional vigésima sexta nacerá en el momento en el que con anterioridad al plazo previsto en la letra ñ) del artículo 7 de la Ley del Impuesto se produzca cualquier disposición del capital resultante o se incumpla el límite de aportaciones previsto en la letra c) del apartado 1 de la citada disposición adicional.

Sección 3.ª Rendimientos de Actividades Económicas

Artículo 95. *Importe de las retenciones sobre rendimientos de actividades económicas.*

1. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

El tipo de retención será del 7 por ciento en el caso de rendimientos satisfechos a:

a) Recaudadores municipales.

b) Mediadores de seguros que utilicen los servicios de auxiliares externos.

c) Delegados comerciales de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado.

d) Contribuyentes que desarrollen actividades incluidas en los grupos 851, 852, 853, 861, 862, 864 y 869 de la sección segunda y en las agrupaciones 01, 02, 03 y 05 de la sección tercera, de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o cuando la contraprestación de dicha actividad profesional derive de una prestación de servicios que por su naturaleza, si se realizase por cuenta ajena, quedaría incluida en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de

las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad, siempre que, en cualquiera de los supuestos previstos en esta letra, el volumen de rendimientos íntegros del conjunto de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio. Para la aplicación de este tipo de retención, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dichas circunstancias, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

Estos porcentajes se reducirán en un 60 por ciento cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales:

a) En general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

b) En particular, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por:

1.º Los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.

2.º Los comisionistas. Se entenderá que son comisionistas los que se limitan a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato.

Por el contrario, se entenderá que no se limitan a realizar operaciones propias de comisionistas cuando, además de la función descrita en el párrafo anterior, asuman el riesgo y ventura de tales operaciones mercantiles, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales.

3.º Los profesores, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas, que ejerzan la actividad, bien en su domicilio, casas particulares o en academia o establecimiento abierto. La enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de actividad empresarial.

3. No se considerarán rendimientos de actividades profesionales las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa, por las funciones que realizan en la misma vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales ni, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenderán entre los rendimientos del trabajo.

4. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad agrícola o ganadera, se aplicarán los siguientes porcentajes de retención:

1.º Actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura: 1 por ciento.

2.º Restantes casos: 2 por ciento.

Estos porcentajes se aplicarán sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.

A estos efectos se entenderán como actividades agrícolas o ganaderas aquellas mediante las cuales se obtengan directamente de las explotaciones productos naturales, vegetales o animales y no se sometan a procesos de transformación, elaboración o manufactura.

Se considerará proceso de transformación, elaboración o manufactura toda actividad para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Se entenderán incluidas entre las actividades agrícolas y ganaderas:

a) La ganadería independiente.

b) La prestación, por agricultores o ganaderos, de trabajos o servicios accesorios de naturaleza agrícola o ganadera, con los medios que ordinariamente son utilizados en sus explotaciones.

c) Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado.

5. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad forestal, se aplicará el tipo de retención del 2 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.

6. 1.º Cuando los rendimientos sean contraprestación de una de las actividades económicas previstas en el número 2.º de este apartado y se determine el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación objetiva, se aplicará el tipo de retención del 1 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

2.º Lo dispuesto en este apartado resultará de aplicación respecto de las actividades económicas clasificadas en los siguientes grupos y epígrafes de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas:

I.A.E.	Actividad económica
314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
316.2, 3, 4 y 9	Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales N.C.O.P.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
463	Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.
468	Industria del mueble de madera.
474.1	Impresión de textos o imágenes.
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
504.1	Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
504.2 y 3	Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
504.4, 5, 6, 7 y 8	Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.
505.1, 2, 3 y 4	Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
505.5	Carpintería y cerrajería.
505.6	Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.
722	Transporte de mercancías por carretera.
757	Servicios de mudanzas.

3.º No procederá la práctica de la retención prevista en este apartado cuando, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 10 del artículo 99 de la Ley del Impuesto, el contribuyente que ejerza la actividad económica comunique al pagador que determina el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

En dichas comunicaciones se hará constar los siguientes datos:

a) Nombre, apellidos, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del comunicante. En el caso de que la actividad económica se desarrolle a través de una entidad en régimen de atribución de rentas deberá comunicar, además, la razón social o denominación y el número de identificación fiscal de la entidad, así como su condición de representante de la misma.

b) Actividad económica que desarrolla de las previstas en el número 2.º anterior, con indicación del epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas.

c) Que determina el rendimiento neto de dicha actividad con arreglo al método de estimación directa en cualquiera de sus modalidades.

d) Fecha y firma del comunicante.

e) Identificación de la persona o entidad destinataria de dicha comunicación.

Cuando con posterioridad el contribuyente volviera a determinar los rendimientos de dicha actividad con arreglo al método de estimación objetiva, deberá comunicar al pagador tal circunstancia, junto con los datos previstos en las letras a), b), d) y e) anteriores, antes del nacimiento de la obligación de retener.

En todo caso, el pagador quedará obligado a conservar las comunicaciones de datos debidamente firmadas.

4.º El incumplimiento de la obligación de comunicar correctamente los datos previstos en el número 3.º anterior tendrá las consecuencias tributarias derivadas de lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley del Impuesto.

5.º Cuando la renuncia al método de estimación objetiva se produzca en la forma prevista en el artículo 33.1 b) de este Reglamento o en el tercer párrafo del artículo 33.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, se entenderá que el contribuyente determina el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa a partir de la fecha en la que se presente el correspondiente pago fraccionado por este Impuesto o la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sección 4.ª Ganancias Patrimoniales

Artículo 96. *Importe de las retenciones sobre ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.*

La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 19 por ciento.

Artículo 97. *Base de retención sobre las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.*

1. La base de retención sobre las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A estos efectos, cuando las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva se hubieran adquirido con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, únicamente se tendrá en consideración lo dispuesto en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto cuando, con anterioridad al momento en que nazca la obligación de retener, el contribuyente comunique a la entidad obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta, por escrito o por cualquier otro medio de cuya recepción quede constancia, el valor de transmisión a que se refiere la letra b) del apartado 1.1.ª) de dicho precepto.

2. No obstante, cuando se trate de reembolsos de participaciones en fondos de inversión regulados por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, efectuados por partícipes que durante el período de tenencia de las participaciones objeto de reembolso hayan sido simultáneamente titulares de participaciones homogéneas registradas en otra entidad, o bien las participaciones a reembolsar procedan de uno, varios o sucesivos reembolsos o transmisiones de otras participaciones o acciones a los que se haya aplicado el régimen de diferimiento previsto en el segundo párrafo del artículo 94.1.a) de la Ley del Impuesto, cuando alguno de dichos reembolsos o transmisiones se haya realizado concurriendo igual situación de simultaneidad en las participaciones o acciones reembolsadas o transmitidas, la base de retención será la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición de las participaciones que figuren en el registro de partícipes de la entidad con la que se efectúe el reembolso, debiendo considerarse reembolsadas las adquiridas en primer lugar de las existentes en dicho registro. Cuando en dicho registro existan participaciones procedentes de aplicación del régimen de diferimiento se estará a las fechas y valores de adquisición fiscales comunicados en la operación de traspaso.

Cuando concurran las circunstancias a las que se refiere el párrafo anterior, el partícipe quedará obligado a comunicarlo por escrito o por cualquier otro medio de cuya recepción quede constancia a la entidad obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta con la que efectúe el reembolso, incluso en el caso de que el mismo no origine base de retención, y, en tal caso, esta última deberá conservar dicha comunicación a disposición de la Administración

tributaria durante todo el período en que tenga registradas a nombre del contribuyente participaciones homogéneas a las reembolsadas y, como mínimo, durante el plazo de prescripción.

Lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente en el reembolso o transmisión de participaciones o acciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, comercializadas, colocadas o distribuidas en territorio español, así como en la transmisión de acciones de sociedades de inversión reguladas en la Ley 35/2003.

Artículo 98. *Nacimiento de la obligación de retener.*

La obligación de retener nacerá en el momento en que se formalice la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

Artículo 99. *Importe de las retenciones sobre otras ganancias patrimoniales.*

1. La retención a practicar sobre los premios en metálico será del 19 por ciento de su importe.

2. La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos será del 19 por ciento de su importe.

3. La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción será el 19 por ciento sobre el importe obtenido en la operación o, en el caso de que el obligado a practicarla sea la entidad depositaria, sobre el importe recibido por ésta para su entrega al contribuyente.

Sección 5.ª Otras rentas

Artículo 100. *Importe de las retenciones sobre arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles.*

La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el porcentaje del 19 por ciento sobre todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este porcentaje se reducirá en el 60 por ciento cuando el inmueble urbano esté situado en Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

Artículo 101. *Importe de las retenciones sobre derechos de imagen y otras rentas.*

1. La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 24 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

2. La retención a practicar sobre los rendimientos de los restantes conceptos previstos en el artículo 75.2.b) de este reglamento, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 19 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, cualquiera que sea su calificación, será del 15 por ciento¸ salvo cuando resulte de aplicación el tipo del 7 por ciento previsto en el número 4.º del apartado 1 del artículo 80 o en la letra d) del apartado 1 del artículo 95 de este reglamento. Igualmente, dicho porcentaje será del 7 por ciento cuando se trate de anticipos a cuenta derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor que se vayan a devengar a lo largo de varios años.

CAPÍTULO III

Ingresos a cuenta

Artículo 102. *Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del trabajo.*

1. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando a su valor, determinado conforme a las reglas del artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, y mediante la aplicación, en su caso, del procedimiento previsto en la disposición adicional segunda de este Reglamento, el tipo que corresponda de los previstos en el artículo 80 de este Reglamento.

2. No existirá obligación de efectuar ingresos a cuenta respecto a las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, de planes de previsión social empresarial y de mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible.

Artículo 103. *Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital mobiliario.*

1. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando el porcentaje previsto en la sección 2.ª del capítulo II anterior al resultado de incrementar en un 20 por ciento el valor de adquisición o el coste para el pagador.

2. Cuando la obligación de ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario derivado de lo previsto en el artículo 18.11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, constituirá la base del ingreso a cuenta la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

Artículo 104. *Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie de actividades económicas.*

La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando a su valor de mercado el porcentaje que resulte de lo dispuesto en la sección 3.ª del capítulo II anterior.

Artículo 105. *Ingresos a cuenta sobre determinadas ganancias patrimoniales.*

1. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por los premios satisfechos en especie, que constituyan ganancias patrimoniales, se calculará aplicando el porcentaje previsto en el artículo 99.1 del presente Reglamento al resultado de incrementar en un 20 por ciento el valor de adquisición o coste para el pagador.

2. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las ganancias patrimoniales satisfechas en especie derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos se calculará aplicando a su valor de mercado el porcentaje previsto en el artículo 99.2 de este Reglamento.

Artículo 106. *Ingreso a cuenta sobre otras rentas.*

La cuantía del ingreso a cuenta sobre las rentas en especie a las que se refieren los artículos 100 y 101 del presente Reglamento se calculará aplicando a su valor de mercado el porcentaje previsto en los mismos.

Artículo 107. *Ingreso a cuenta sobre derechos de imagen.*

El porcentaje para calcular el ingreso a cuenta que debe practicarse en el supuesto contemplado por el apartado 8 del artículo 92 de la Ley del Impuesto, será del 19 por ciento.

CAPÍTULO IV

Obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta

Artículo 108. *Obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta.*

1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de

las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público.

No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurran las circunstancias a que se refieren los números 1.º y 2.º del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable cuando se trate de retenedores u obligados a ingresar a cuenta que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social, cuyo último Presupuesto anual aprobado con anterioridad al inicio del ejercicio supere la cantidad de 6 millones de euros, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta correspondientes a las rentas a que se refieren los párrafos a) y c) del apartado 1 y el párrafo c) del apartado 2 del artículo 75 del presente Reglamento.

No obstante lo anterior, la retención e ingreso correspondiente, cuando la entidad pagadora del rendimiento sea la Administración del Estado y el procedimiento establecido para su pago así lo permita, se efectuará de forma directa.

El retenedor u obligado a ingresar a cuenta presentará declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hubiera procedido, por razón de su cuantía, la práctica de retención o ingreso a cuenta alguno. No procederá presentación de declaración negativa cuando no se hubieran satisfecho, en el período de declaración, rentas sometidas a retención e ingreso a cuenta.

2. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá presentar en los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. No obstante, en el caso de que esta declaración se presente en soporte directamente legible por ordenador o haya sido generado mediante la utilización, exclusivamente, de los correspondientes módulos de impresión desarrollados, a estos efectos, por la Administración tributaria, el plazo de presentación será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente al del que corresponde dicha declaración.

En esta declaración, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos.

b) Número de identificación fiscal.

c) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas.

No obstante, respecto de los rendimientos del trabajo exentos previstos en las letras a) y b) del artículo 42.3 de la Ley del Impuesto, únicamente se exigirán datos cuando para la prestación de los servicios se utilicen fórmulas indirectas.

d) Reducciones aplicadas con arreglo a lo previsto en los artículos 18, apartados 2 y 3, 26.2 y disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto.

e) Gastos deducibles a que se refieren los artículos 19.2 y 26.1.a) de la Ley del Impuesto, a excepción de las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales y los de defensa jurídica, siempre que hayan sido deducidos por el pagador de los rendimientos satisfechos.

f) Circunstancias personales y familiares e importe de las reducciones que hayan sido tenidas en cuenta por el pagador para la aplicación del porcentaje de retención correspondiente.

g) Importe de las pensiones compensatorias entre cónyuges y anualidades por alimentos que se hayan tenido en cuenta para la práctica de las retenciones.

h) Que el contribuyente le ha comunicado que está destinando cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctavade la Ley del Impuesto.

i) Retención practicada o ingreso a cuenta efectuado.

j) Cantidades reintegradas al pagador procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores estarán sujetas las entidades domiciliadas residentes o representantes en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en la declaración anual a que se refiere el apartado anterior.

La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración por este Impuesto.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores estarán sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores.

4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas indicando el porcentaje aplicado, salvo en rendimientos de actividades económicas.

5. Las declaraciones a que se refiere este artículo se realizarán en los modelos que para cada clase de rentas establezca el Ministro de Economía y Hacienda, quien, asimismo, podrá determinar los datos que deben incluirse en las declaraciones, de los previstos en el apartado 2 anterior, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos así determinados y contenidos en las declaraciones que le afecten.

La declaración e ingreso se efectuarán en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda, quien podrá establecer los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos y ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por esta vía, atendiendo a razones de carácter técnico, así como modificar la cuantía del Presupuesto anual y la naturaleza de las rentas a que se refiere el párrafo tercero del apartado 1 de este artículo.

6. La declaración e ingreso del pago a cuenta a que se refiere el apartado 3.º del artículo 76.2.d) de este Reglamento se efectuará en la forma, lugar y plazo que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

CAPÍTULO V

Pagos fraccionados

Artículo 109. *Obligados al pago fraccionado.*

1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes, sin perjuicio de las excepciones previstas en los apartados siguientes.

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

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

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

5. A efectos de lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, en caso de inicio de la actividad se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el período a que se refiere el pago fraccionado.

Artículo 110. *Importe del fraccionamiento.*

1. Los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior ingresarán, en cada plazo, las cantidades siguientes:

a) Por las actividades que estuvieran en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, el 20 por ciento del rendimiento neto correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.

De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en esta letra se deducirán los pagos fraccionados que, en relación con estas actividades, habría correspondido ingresar en los trimestres anteriores del mismo año si no se hubiera aplicado lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 de este artículo.

b) Por las actividades que estuvieran en el método de estimación objetiva, el 4 por ciento de los rendimientos netos resultantes de la aplicación de dicho método en función de los datos-base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividades, del día en que éstas hubiesen comenzado.

No obstante, en el supuesto de actividades que tengan sólo una persona asalariada el porcentaje anterior será el 3 por ciento, y en el supuesto de que no disponga de personal asalariado dicho porcentaje será el 2 por ciento.

Cuando alguno de los datos-base no pudiera determinarse el primer día del año, se tomará, a efectos del pago fraccionado, el correspondiente al año inmediato anterior. En el supuesto de que no pudiera determinarse ningún dato-base, el pago fraccionado consistirá en el 2 por ciento del volumen de ventas o ingresos del trimestre.

c) Tratándose de actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el método de determinación del rendimiento neto, el 2 por ciento del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

2. Los porcentajes señalados en el apartado anterior se reducirán en un 60 por ciento para las actividades económicas que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

3. De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, se podrán deducir, en su caso:

a) Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados correspondientes al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago fraccionado, cuando se trate de:

1.º Actividades profesionales que determinen su rendimiento neto por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

2.º Arrendamiento de inmuebles urbanos que constituya actividad económica.

3.º Cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización que constituya actividad económica, y demás rentas previstas en el artículo 75.2 b) del presente Reglamento.

b) Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados conforme a lo dispuesto en los artículos 95 y 104 de este Reglamento correspondientes al trimestre, cuando se trate de:

1.º Actividades económicas que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva. No obstante, cuando el importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados en el trimestre sea superior a la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 1 anterior, así como, en su caso, de lo dispuesto en el apartado 2 anterior, podrá deducirse dicha diferencia en cualquiera de los siguientes pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo cuyo importe positivo lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe.

2.º Actividades agrícolas, ganaderas o forestales no incluidas en el número 1.º anterior.

c) Cuando la cuantía de los rendimientos netos de actividades económicas del ejercicio anterior sea igual o inferior a 12.000 euros, el importe que resulte del siguiente cuadro:

Cuantía de los rendimientos netos del ejercicio anterior – Euros	Importe de la minoración – Euros
Igual o inferior a 9.000	100
Entre 9.000,01 y 10.000	75
Entre 10.000,01 y 11.000	50
Entre 11.000,01 y 12.000	25

Cuando el importe de la minoración prevista en esta letra sea superior a la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores y en las letras a) y b) de este apartado, la diferencia podrá deducirse en cualquiera de los siguientes pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo cuyo importe positivo lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe.

d) Cuando los contribuyentes destinen cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vayan a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto, las cuantías que se citan a continuación:

1.º Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades que estuvieran en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, cuyos rendimientos íntegros previsibles del período impositivo sean inferiores a 33.007,2 euros, se podrá deducir el 2 por ciento del rendimiento neto correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.

A estos efectos se considerarán como rendimientos íntegros previsibles del período impositivo los que resulten de elevar al año los rendimientos íntegros correspondientes al primer trimestre.

En ningún caso podrá practicarse una deducción por importe superior a 660,14 euros en cada trimestre.

2.º Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades que estuvieran en el método de estimación objetiva cuyos rendimientos netos resultantes de la aplicación de dicho método en función de los datos-base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividades, del día en que éstas hubiesen comenzado, sean inferiores a 33.007,2 euros, se podrá deducir el 0,5 por ciento de los citados rendimientos netos. No obstante, cuando no pudiera determinarse ningún dato base se aplicará la deducción prevista en el número 3.º de esta letra sobre el volumen de ventas o ingresos del trimestre.

3.º Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el método de determinación del rendimiento neto, cuyo volumen previsible de ingresos del período impositivo, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones sea inferior a 33.007,2 euros, se podrá deducir el 2 por ciento del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

A estos efectos se considerará como volumen previsible de ingresos del período impositivo el resultado de elevar al año el volumen de ingresos del primer trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

En ningún caso podrá practicarse una deducción por un importe acumulado en el período impositivo superior a 660,14 euros.

Las deducciones previstas en esta letra d) no resultarán de aplicación cuando los contribuyentes ejerzan dos o más actividades comprendidas en ordinales distintos, ni cuando perciban rendimientos del trabajo y hubiesen efectuado a su pagador la comunicación a que se refiere el párrafo segundo del artículo 88.1 de este Reglamento, ni cuando las cantidades se destinen a la construcción o ampliación de la vivienda.

4. Los contribuyentes podrán aplicar en cada uno de los pagos fraccionados porcentajes superiores a los indicados.

Artículo 111. *Declaración e ingreso.*

1. Los empresarios y profesionales estarán obligados a declarar e ingresar trimestralmente en el Tesoro Público las cantidades determinadas conforme a lo dispuesto en el artículo anterior en los plazos siguientes:

a) Los tres primeros trimestres, entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre.
b) Cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero.

Cuando de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior no resultasen cantidades a ingresar, los contribuyentes presentarán una declaración negativa.
2. El Ministro de Economía y Hacienda podrá prorrogar los plazos a que hace referencia este artículo, así como establecer supuestos de ingreso semestral con las adaptaciones que procedan de los porcentajes determinados en el artículo anterior.
3. Los contribuyentes presentarán las declaraciones ante el órgano competente de la Administración tributaria e ingresarán su importe en el Tesoro Público.
La declaración se ajustará a las condiciones y requisitos y el ingreso se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

Artículo 112. *Entidades en régimen de atribución de rentas.*

El pago fraccionado correspondiente a los rendimientos de actividades económicas obtenidos por entidades en régimen de atribución de rentas se efectuará por cada uno de los socios, comuneros o partícipes, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

TÍTULO VIII

Regímenes especiales

CAPÍTULO I

Régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español.

Artículo 113. *Ámbito de aplicación.*

1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando cumplan las condiciones previstas en el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto.
2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 93.1.b).3.º de la Ley del Impuesto, se calificará como actividad emprendedora aquella que sea innovadora y/o tenga especial interés económico para España y a tal efecto cuente con un informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación, SME (ENISA), en los términos establecidos en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, siendo necesario disponer de la autorización de residencia para actividad empresarial prevista en el artículo 69 de la Ley 14/2013, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español. En el caso de ciudadanos de la Unión Europea y en el de aquellos extranjeros a los que les sea de aplicación el derecho de la Unión Europea por ser beneficiarios de los derechos de libre circulación y residencia deberán disponer de un informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación, SME (ENISA), calificando tal actividad como emprendedora, el cual será solicitado por el contribuyente a ENISA, a través de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español. Este informe, de carácter preceptivo, será evacuado en el plazo de diez días hábiles desde que ENISA reciba la correspondiente solicitud.

Igualmente deberán disponer del informe señalado en el párrafo anterior los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial, si con posterioridad quieren iniciar una actividad económica que tenga carácter emprendedor distinta, en su caso, de aquella que motivó su desplazamiento a territorio español.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 93.1.b).4.º de la Ley del Impuesto se entenderá como profesionales altamente cualificados a aquellos profesionales que cuenten con la titulación a la que se refiere el artículo 71 de la citada Ley 14/2013. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia a que se refiere el citado artículo 71 de la Ley 14/2013, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español.

Asimismo, a efectos de dicho precepto se considerará que se llevan a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación cuando concurra alguno de los supuestos a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 del artículo 72 de la citada Ley 14/2013. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia prevista en el citado artículo 72 de la Ley 14/2013, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español.

Conforme a lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, durante los períodos impositivos de aplicación de este régimen especial, las únicas actividades económicas que podrán desarrollar los contribuyentes acogidos al mismo son la actividad económica de carácter emprendedor, la prestación de servicios a empresas emergentes o las actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación previstas en los números 3.º y 4.º del artículo 93.1.b) de la Ley del Impuesto.

3. También podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español cuando cumplan las condiciones previstas en el apartado 3 del artículo 93 de la Ley del Impuesto.

A estos efectos, tales contribuyentes se podrán desplazar a territorio español antes o después de que se desplace el contribuyente al que se refiere el apartado 1 anterior, siempre que, como consecuencia del referido desplazamiento, de ser anterior, estos no adquieran la residencia fiscal en España antes del primer período impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial o, de ser posterior, no hubiera finalizado este último.

Artículo 114. *Contenido del régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

1. La aplicación de este régimen especial implicará la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las especialidades previstas en el apartado 2 del artículo 93 de la Ley del Impuesto y en este artículo.

2. En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) A efectos de lo dispuesto en la letra b) apartado 2 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, no se entenderán obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español o con posterioridad a la fecha de la comunicación prevista en el apartado 5 del artículo 119 de este reglamento, sin perjuicio de su tributación cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b) La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del Impuesto en:

a') Las deducciones en la cuota a que se refiere el artículo 26 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. A los efectos previstos en el párrafo b) del citado artículo 26, además de los pagos a cuenta a que se refiere el apartado 3 siguiente, también resultarán deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b') La deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto aplicable a los rendimientos del trabajo y de actividades económicas calificadas como actividad emprendedora obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por ciento de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de dichos rendimientos obtenidos en ese período impositivo. A estos efectos, para calcular el tipo medio efectivo de gravamen deberá tenerse en cuenta la cuota íntegra y la base liquidable, excluida, en ambos casos, la parte de las mismas correspondiente a las rentas a las que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

3. Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta de este régimen especial se practicarán de acuerdo con lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. No obstante lo anterior, en el caso de rendimientos de actividades económicas solamente estarán sujetos a retención o ingresos a cuenta los rendimientos de actividades calificadas como profesionales.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. No obstante, cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 de euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 47 por ciento.

Cuando concurran las circunstancias previstas en el artículo 76.2.a) de este reglamento, estarán obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes, en relación con las rentas que estos obtengan en territorio español.

El cumplimento de las obligaciones formales previstas en el artículo 108 de este reglamento, por las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el párrafo anterior, se realizará mediante los modelos de declaración previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

En el caso de rendimientos de actividades económicas sujetos a retención o ingresos a cuenta, en las facturas emitidas durante la aplicación de este régimen fiscal especial deberá consignarse el tipo de retención aplicable.

4. Los contribuyentes a los que resulte de aplicación este régimen especial estarán obligados a presentar y suscribir la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el modelo especial que se apruebe por la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, el cual establecerá la forma, el lugar y los plazos de su presentación, y cuyo contenido se ajustará a los modelos de declaración previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Al tiempo de presentar su declaración, los contribuyentes deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, la forma y los plazos que determine la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Si resultara una cantidad a devolver, la devolución se practicará de acuerdo con lo señalado en el artículo 103 de la Ley del Impuesto.

5. A las transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español realizadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación de este régimen especial les resultará de aplicación lo previsto en el artículo 25.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

6. Los contribuyentes que obtengan rendimientos de actividades económicas deberán cumplir las obligaciones formales a las que se refiere el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio.

Artículo 115. *Duración.*

Este régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España, y durante los cinco períodos impositivos siguientes, o, en el caso de contribuyentes a los que se refiere el apartado 3 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, hasta el último periodo impositivo en que el mismo resulte aplicable al contribuyente a que se refiere el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 117 y 118 de este reglamento.

A estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días.

Artículo 116. *Ejercicio de la opción.*

1. El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación individual de cada contribuyente dirigida a la Administración tributaria:

a) En el caso del contribuyente a que se refiere el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen o, en caso de que no fuera obligatoria el alta en la Seguridad Social, en el documento justificativo de la fecha de inicio de la actividad.

b) En el caso de los contribuyentes a los que se refiere el apartado 3 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de su entrada en territorio español o en el plazo previsto en la letra a) anterior para el contribuyente a que se refiere el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, si fuera mayor.

La determinación de la vinculación de estos contribuyentes con el contribuyente a que se refiere el citado apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, así como de la edad y situación de discapacidad de estos, se realizará atendiendo a la situación existente en el momento de ejercitar su opción por el régimen especial.

2. La opción se ejercitará mediante la presentación del modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 de este reglamento.

3. No podrán ejercitar esta opción los contribuyentes que se hubieran acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo previsto en el artículo 89.B) de este reglamento.

Artículo 117. *Renuncia al régimen.*

1. Los contribuyentes que hubieran optado por este régimen especial podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos, mediante el modelo de comunicación previsto en el artículo 119 de este reglamento.

2. En el caso de trabajadores, la renuncia se efectuará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) En primer lugar, presentará a su retenedor la comunicación de datos prevista en el artículo 88 de este reglamento, quien le devolverá una copia sellada de aquella.

b) En segundo lugar, presentará ante la Administración tributaria el modelo de comunicación previsto en el artículo 119 de este reglamento y adjuntará la copia sellada de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el caso de los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 93 de la Ley del Impuesto también podrán renunciar, de forma individual, a su aplicación, en el plazo y en los términos previstos en los apartados 1 y, en su caso, 2 anteriores.

4. Los contribuyentes que renuncien a este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.

Artículo 118. *Exclusión del régimen.*

1. Los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial y que, con posterioridad al ejercicio de la opción, incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedarán excluidos de dicho régimen. La exclusión surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

2. Los contribuyentes excluidos del régimen deberán comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones

que determinaron su aplicación, mediante el modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 de este reglamento.

3. Las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desde el momento en que el contribuyente incumpla las condiciones para la aplicación de este régimen especial, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, que se practicarán desde el momento en que el contribuyente comunique a su retenedor que ha incumplido dichas condiciones.

En particular, en el supuesto de obtener rendimientos del trabajo sometidos al procedimiento general de cálculo del tipo de retención, el contribuyente deberá presentar a su retenedor la comunicación de datos prevista en el artículo 88 de este reglamento, adjuntando copia de la comunicación a que se refiere el apartado anterior, calculándose el nuevo tipo de retención de acuerdo con lo previsto en el artículo 87 de este reglamento, teniendo en cuenta la cuantía total de las retribuciones anuales.

4. Los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 93 de la Ley del Impuesto quedarán conjuntamente excluidos de la aplicación de este régimen cuando incumplan la condición prevista en la letra d) del apartado 3 de dicho artículo o cuando se produzca la renuncia o la exclusión del régimen especial del contribuyente previsto en el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto.

Asimismo, cuando alguno de los contribuyentes a los que se refiere dicho apartado 3 incumpla alguna de las demás condiciones previstas en el mismo apartado para la aplicación del régimen especial, o de los requisitos de vinculación, edad o situación de discapacidad exigidos para la opción, quedará individualmente excluido de dicho régimen, pudiendo continuar el resto con la aplicación del régimen especial.

En ambos casos, la exclusión surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento o surta sus efectos la renuncia o exclusión del contribuyente previsto en el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto.

No se entenderán incumplidos los requisitos para la aplicación del régimen especial por la extinción del vínculo matrimonial por causa de divorcio o nulidad del matrimonio.

En los supuestos de incumplimiento, los contribuyentes excluidos del régimen deberán comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo y los términos previstos en el apartado 2 anterior. No obstante, cuando el contribuyente al que se refiere el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto hubiera comunicado la renuncia o exclusión a la Administración tributaria no será necesario que los contribuyentes previstos en el apartado 3 del citado artículo 93 comuniquen su exclusión del régimen a la Administración tributaria.

5. Los contribuyentes excluidos de este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.

Artículo 119. *Comunicaciones a la Administración tributaria y acreditación del régimen.*

1. La opción por la aplicación del régimen se ejercitará mediante comunicación a la Administración tributaria, a través del modelo que apruebe la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, quien establecerá la forma y el lugar de su presentación.

2. En la comunicación correspondiente al contribuyente previsto en el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto se hará constar, entre otros datos, la identificación del contribuyente, incluyendo su número de identificación fiscal y su nacionalidad, así como, en su caso, la del empleador del trabajador, la de la entidad correspondiente al administrador, la empresa emergente en la que presta servicios el profesional o la entidad donde se lleven a cabo las actividades de formación, investigación, desarrollo o innovación, la fecha de entrada en territorio español y la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

Asimismo, se adjuntará la documentación justificativa del alta en la Seguridad Social en España o de la documentación que permita el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen o, en caso de que no fuera obligatoria el alta en la Seguridad Social, documento justificativo de la fecha de inicio de la actividad, la autorización de residencia que corresponda, en su caso, y la siguiente documentación:

a) Cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración del contrato de trabajo.

b) Cuando se trate de un desplazamiento ordenado por su empleador, copia de la carta de desplazamiento del empleador, así como un documento justificativo emitido por este en el que se exprese la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración de la orden de desplazamiento.

c) Cuando, sin ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, así como la duración estimada de la prestación de la actividad laboral en España.

d) Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad, un documento justificativo emitido por la entidad en el que se exprese la fecha de adquisición de la condición de administrador. En el caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos previstos en el artículo 5.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, un documento emitido por la misma justificativo de que la participación del contribuyente en la entidad no determina la condición de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

e) Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora, el informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación, SME (ENISA), el cual será solicitado directamente por el contribuyente a ENISA, a través de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, salvo que la autorización de residencia aportada sea la de residencia para emprendedores a que se refiere el artículo 69 de la Ley 14/2013.

f) Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes en el sentido del artículo 3 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes, documentación justificativa de la condición de profesional altamente cualificado, salvo que la autorización de residencia aportada sea la de profesional altamente cualificado a que se refiere el artículo 71 de la Ley 14/2013, la acreditación de la inscripción como empresa emergente en el Registro Mercantil o en el Registro de Cooperativas competente a la que preste servicio, salvo que exista un procedimiento habilitado para la comprobación online de esa circunstancia, así como un documento justificativo de la prestación de servicios a dicha empresa emergente.

g) Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la realización en España de actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, un documento justificativo de la realización de esas actividades a que se refiere el artículo 113.2 de este reglamento, salvo que la autorización de residencia aportada sea la de formación, investigación, desarrollo e innovación a que se refiere el artículo 72 de la Ley 14/2013.

3. En la comunicación correspondiente a cada uno de los contribuyentes previstos en el apartado 3 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, que opten por la aplicación del régimen especial, se hará constar, entre otros datos, la identificación del contribuyente solicitante, incluyendo su número de identificación fiscal, y la del contribuyente previsto en el apartado 1 de dicho artículo al que esté asociado, la identificación de la comunicación de la opción al régimen efectuada por este último, la clase de vinculación con el mismo, así como la fecha de entrada en territorio español.

Asimismo, se adjuntará la documentación que acredite la vinculación con el contribuyente del apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto al que están asociados, que determine el derecho a la opción por el régimen especial.

La situación de discapacidad se entenderá acreditada cuando se haya solicitado el correspondiente certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas al que se refiere el artículo 72 de este reglamento, aunque dicho certificado o resolución no se hubiera emitido en el momento de ejercitar la opción. No obstante, la aplicación del régimen especial regulado en este capítulo quedará condicionada al reconocimiento de la situación de discapacidad.

4. La Administración tributaria, a la vista de la comunicación presentada, expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes al de la presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que conste que el contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen especial.

Dicho documento acreditativo servirá para justificar, ante las personas o entidades obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta, su condición de contribuyente por este régimen especial, para lo cual les entregará un ejemplar del documento.

5. Cuando el contribuyente a que se refiere el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto o, en su caso, alguno de los contribuyentes previstos en el apartado 3 del mismo artículo, finalice su desplazamiento a territorio español sin perder la residencia fiscal en España en dicho ejercicio, a efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 114 de este reglamento deberá comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde que hubiera finalizado su desplazamiento a territorio español, mediante el modelo de comunicación previsto en el apartado 1 de este artículo.

Artículo 120. *Certificado de residencia fiscal.*

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que figura en el anexo 9 de dicha orden.

2. El Ministro de Economía y Hacienda podrá señalar, a condición de reciprocidad, los supuestos en los que se emitirán certificados para acreditar la condición de residente en España, a los efectos de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición suscrito por España, a los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial.

CAPÍTULO II

Ganancias patrimoniales por cambio de residencia

Artículo 121. *Plazo de declaración.*

Las ganancias patrimoniales a que se refiere el artículo 95 bis de la Ley del Impuesto deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto practicándose autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia.

Artículo 122. *Aplazamientos por desplazamientos temporales.*

1. El aplazamiento de la deuda tributaria previsto en el apartado 4 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto se regirá por las normas previstas en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, con las siguientes especialidades:

a) Las solicitudes deberán formularse dentro del plazo de declaración a que se refiere el artículo 121 de este Reglamento, y en la solicitud deberá indicarse el país o territorio al que el contribuyente traslada su residencia.

b) El aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto. No obstante, si se hubiera ampliado el citado plazo conforme a lo dispuesto en el

apartado 2 de este artículo, el vencimiento del aplazamiento se prorrogará hasta el 30 de junio del año siguiente a la finalización del nuevo plazo.

c) En caso de que el desplazamiento se realice por motivos laborales, deberá aportarse un documento justificativo de la relación laboral que motiva el desplazamiento emitido por el empleador.

d) En caso de que el contribuyente transmita la titularidad de las acciones o participaciones con anterioridad a la finalización del plazo a que se refiere el apartado 4 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto, el aplazamiento vencerá en el plazo de dos meses desde la transmisión de las acciones o participaciones.

2. Cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal cuya duración no permita al obligado tributario adquirir de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación del citado plazo a efectos de prorrogar el vencimiento del aplazamiento previsto en el apartado anterior.

La solicitud deberá presentarse en plazo de los tres meses anteriores a la finalización de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto.

En la solicitud deberán constar los motivos que justifiquen la prolongación del desplazamiento así como el período de tiempo que se considera necesario para adquirir de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto y se acompañará de la justificación correspondiente.

A la vista de la documentación aportada, la Administración tributaria decidirá sobre la procedencia de la ampliación solicitada así como respecto de los ejercicios objeto de ampliación.

Podrán entenderse desestimadas las solicitudes de ampliación que no fuesen resueltas expresamente en el plazo de tres meses.

Artículo 123. *Cambio de residencia a otros Estados de la Unión Europea.*

1. La opción por la aplicación de las especialidades previstas en el apartado 6 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto en caso de que el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se ejercitará mediante comunicación a la Administración tributaria a través del modelo que apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, quien establecerá la forma y el lugar de su presentación.

En la citada comunicación se hará constar, entre otros datos, los siguientes:

a) Identificación de las acciones o participaciones que dan lugar a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia.

b) Valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto.

c) Estado al que se traslada la residencia, con indicación del domicilio, así como las posteriores variaciones en el domicilio.

La comunicación deberá presentarse en el plazo comprendido entre la fecha del desplazamiento y la fecha de finalización del plazo de declaración del Impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia. Las variaciones de domicilio a que se refiere la letra c) anterior deberán comunicarse en el plazo de dos meses desde que se produzcan.

2. En los supuestos en que la ganancia patrimonial deba ser objeto de autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en la letra a) del apartado 6 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto, la autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las circunstancias referidas en la citada letra a) del apartado 6 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto, o en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al

primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia, si este fuera posterior.

Disposición adicional primera. *Exención de las indemnizaciones por daños personales.*

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 7.d) de la Ley del Impuesto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las indemnizaciones pagadas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 del texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, y concordantes de su Reglamento, tendrán la consideración de indemnizaciones en la cuantía legalmente reconocida, a los efectos de su calificación como rentas exentas, en tanto sean abonadas por una entidad aseguradora como consecuencia de la responsabilidad civil de su asegurado.

Disposición adicional segunda. *Acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

1. Las personas o entidades obligadas a efectuar ingresos a cuenta como consecuencia de los rendimientos del trabajo en especie que satisfagan, podrán solicitar a la Administración tributaria la valoración de dichas rentas, conforme a las reglas del Impuesto, a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente.

2. La solicitud deberá presentarse por escrito antes de efectuar la entrega de bienes o prestación de servicios a que se refiera y se acompañará de una propuesta de valoración formulada por el solicitante.

Dicho escrito contendrá, como mínimo, lo siguiente:

a) Identificación de la persona o entidad solicitante.

b) Identificación y descripción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios respecto de las cuales se solicita la valoración.

c) Valoración propuesta, con referencia a la regla de valoración aplicada y a las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración.

3. La Administración tributaria examinará la documentación referida en el punto anterior, pudiendo requerir a los solicitantes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta.

Asimismo, los solicitantes podrán, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estimen oportunos.

Los solicitantes podrán proponer la práctica de las pruebas que entiendan pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. Asimismo, la Administración tributaria podrá practicar las pruebas que estime necesarias.

Tanto la Administración tributaria como los solicitantes podrán solicitar la emisión de informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración.

Una vez instruido el procedimiento y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, la Administración tributaria la pondrá de manifiesto a los solicitantes, junto con el contenido y las conclusiones de las pruebas efectuadas y los informes solicitados, quienes podrán formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes en el plazo de quince días.

El procedimiento deberá finalizar en el plazo máximo de seis meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de la Administración tributaria. La falta de resolución de la Administración tributaria en el plazo indicado implicará la aceptación de los valores propuestos por el solicitante.

4. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

a) Aprobar la propuesta formulada inicialmente por los solicitantes.

b) Aprobar otra propuesta alternativa formulada por los solicitantes en el curso del procedimiento.

c) Desestimar la propuesta formulada por los solicitantes.

La resolución será motivada y, en el caso de que se apruebe, contendrá al menos las siguientes especificaciones:

a) Lugar y fecha de formalización.
b) Identificación de los solicitantes.
c) Descripción de las operaciones.
d) Descripción del método de valoración, con indicación de sus elementos esenciales y del valor o valores que se derivan del mismo, así como de las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las hipótesis fundamentales.
e) Período al que se refiere la propuesta. El plazo máximo de vigencia será de tres años.
f) Razones o motivos por los que la Administración tributaria aprueba la propuesta.
g) Indicación del carácter vinculante de la valoración.

5. La resolución que se dicte no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que se efectúen como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución.
6. La Administración tributaria y los solicitantes deberán aplicar la valoración de las rentas en especie del trabajo aprobadas en la resolución durante su plazo de vigencia, siempre que no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración.
7. El órgano competente para informar, instruir y resolver el procedimiento será el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración tributaria.

Disposición adicional tercera. *Información a los tomadores de los Planes de Previsión Asegurados y seguros de dependencia.*

Sin perjuicio de las obligaciones de información establecidas en la normativa de seguros privados, mediante resolución de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones se establecerán las obligaciones de información que las entidades aseguradoras que comercialicen planes de previsión asegurados y seguros de dependencia deberán poner en conocimiento de los tomadores, con anterioridad a su contratación, sobre tipo de interés garantizado, plazos de cada garantía y gastos previstos, así como la información periódica que deberán remitir a los tomadores y aquélla que deba estar a disposición de los mismos.

Disposición adicional cuarta. *Participaciones en fondos de inversión cotizados y acciones de sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas.*

El régimen de diferimiento previsto en el artículo 94.1.a).segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no resultará de aplicación cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto participaciones representativas del patrimonio de los fondos de inversión cotizados o acciones de las sociedades del mismo tipo a que se refiere el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre.

Disposición adicional quinta. *Planes Individuales de Ahorro Sistemático.*

Los tomadores de los planes individuales de ahorro sistemático podrán, mediante decisión unilateral, movilizar su provisión matemática a otro plan individual de ahorro sistemático del que sean tomadores. La movilización total o parcial de un plan de ahorro sistemático a otro seguirá, en cuanto le sea de aplicación, el procedimiento dispuesto en el apartado 3 del artículo 49 y disposición transitoria octava de este Reglamento relativo a los planes de previsión asegurados.
Con periodicidad anual las entidades aseguradoras deberán comunicar a los tomadores de planes individuales de ahorro sistemático el valor de los derechos de los que son titulares y trimestralmente poner a disposición de los mismos dicha información.

Disposición adicional sexta. *Régimen fiscal del acontecimiento «Copa del América 2007».*

La reducción del 65 por ciento prevista en el artículo 13 del Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre, por el que se desarrollan las medidas para atender los compromisos derivados de la celebración de la XXXII edición de la Copa del América en la ciudad de Valencia, se aplicará a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre la cuantía del rendimiento neto del trabajo previsto en el artículo 19 o sobre la cuantía del rendimiento neto calculado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30, ambos de la Ley del Impuesto, y una vez aplicada, en su caso, la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto.

Disposición adicional séptima. *Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la renta del ahorro.*

A los exclusivos efectos de lo establecido en el artículo 46 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial del las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, se entenderá que no proceden de entidades vinculadas con el contribuyente los rendimientos del capital mobiliario previstos en el artículo 25.2 de la Ley 35/2006 satisfechos por las entidades previstas en el artículo 1.2 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, sobre Adaptación del Derecho vigente en materia de Entidades de Crédito al de las Comunidades Europeas, cuando no difieran de los que hubieran sido ofertados a otros colectivos de similares características a las de las personas que se consideran vinculadas a la entidad pagadora.

Disposición adicional octava. *Movilización entre Planes de Ahorro a Largo Plazo.*

Conforme al apartado 5 de la disposición adicional vigesimosexta de la Ley del Impuesto, el titular de un Plan de Ahorro a Largo Plazo podrá movilizar íntegramente los derechos económicos del seguro individual de ahorro a largo plazo y los fondos constituidos en la cuenta individual de ahorro a largo plazo a otro Plan de Ahorro a Largo Plazo del que será titular, sin que ello implique la disposición de los recursos, a los efectos previstos en la letra ñ) del artículo 7 o en la letra b) del apartado 1 de la citada disposición adicional, en las siguientes condiciones:

No será posible la movilización en aquellos casos en los que sobre los derechos económicos o sobre los fondos recaiga algún embargo, carga, pignoración o limitación de disposición legal o contractual.

Para efectuar la movilización, el titular del Plan de Ahorro a Largo Plazo deberá dirigirse a la entidad aseguradora o de crédito de destino acompañando a su solicitud la identificación del Plan de Ahorro a Largo Plazo de origen desde el que se realizará la movilización y la entidad de origen. La solicitud incorporará una comunicación dirigida a la entidad de origen para que esta ordene el traspaso, e incluirá una autorización del titular del Plan de Ahorro a Largo Plazo a la entidad de destino para que, en su nombre, pueda solicitar a la entidad de origen la movilización, así como toda la información financiera y fiscal necesaria para realizarlo. En concreto, la entidad de origen deberá comunicar la fecha de apertura del Plan de Ahorro a Largo Plazo, las cantidades aportadas en el año en curso y, por separado, el importe total de los rendimientos de capital mobiliario positivos y negativos que se hayan producido desde la apertura, incluidos los que pudieran producirse con ocasión de la movilización.

La entidad de destino deberá advertir al contribuyente, de forma expresa y destacada, que dependiendo de las condiciones específicas del contrato de seguro, de depósito o financiero en que se haya configurado el correspondiente Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo o Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo, el importe de la movilización puede resultar inferior al importe garantizado por la entidad de origen.

En el caso de que existan convenios o contratos que permitan gestionar las solicitudes de movilización a través de mediadores o de las redes comerciales de otras entidades, la presentación de la solicitud en cualquier establecimiento de éstos se entenderá realizada en la entidad de destino.

En el plazo máximo de cinco días hábiles desde que la entidad de destino disponga de la totalidad de la documentación necesaria, ésta deberá, además de comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos reglamentariamente para dicha movilización, comunicar la solicitud a la entidad de origen, con indicación, al menos, del Plan de Ahorro a Largo Plazo de destino, entidad de destino y datos de la cuenta a la que debe efectuarse la transferencia.

En un plazo máximo de diez días hábiles a contar desde la recepción por parte de la entidad de origen de la solicitud con la documentación correspondiente, esta entidad deberá ordenar la transferencia bancaria y remitir a la entidad de destino toda la información financiera y fiscal necesaria para el traspaso.

No se podrán aplicar penalizaciones, gastos o descuentos al importe de esta movilización que se generen como consecuencia del propio traspaso de fondos. A estos efectos, tratándose de un Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo, los derechos económicos se valorarán por el importe de la provisión matemática o por el valor de mercado de los activos asignados.

En los procedimientos de movilizaciones a que se refiere esta disposición adicional se autoriza que la transmisión de la solicitud de traspaso, la transferencia de efectivo y la transmisión de la información entre las entidades intervinientes, puedan realizarse a través del Sistema Nacional de Compensación Electrónica, mediante las operaciones que, para estos supuestos, se habiliten en dicho Sistema.

Disposición adicional novena. *Mecanismos de reversión, períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro sobre contratos de rentas vitalicias aseguradas.*

En los supuestos en que existan mecanismos de reversión, períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento sobre contratos de rentas vitalicias aseguradas a que se refieren el apartado 3 del artículo 38 y la disposición adicional tercera de la Ley del Impuesto, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) En el supuesto de mecanismos de reversión en caso de fallecimiento del asegurado, únicamente podrá existir un potencial beneficiario de la renta vitalicia que revierta.

b) En el supuesto de periodos ciertos de prestación, dichos períodos no podrán exceder de 10 años desde la constitución de la renta vitalicia.

c) En el supuesto de fórmulas de contraseguro, la cuantía total a percibir con motivo del fallecimiento del asegurado en ningún momento podrá exceder de los siguientes porcentajes respecto del importe destinado a la constitución de la renta vitalicia:

Años desde la constitución de la renta vitalicia	Porcentaje
1.º	95 por 100
2.º	90 por 100
3.º	85 por 100
4.º	80 por 100
5.º	75 por 100
6.º	70 por 100
7.º	65 por 100
8.º	60 por 100
9.º	55 por 100
10.º en adelante	50 por 100

Disposición adicional décima. *Reducción de los pagos a cuenta aplicables en el período impositivo 2023 a rendimientos obtenidos en la isla de La Palma.*

En el período impositivo 2023, las referencias contenidas a Ceuta y Melilla en el título VII de este reglamento se entenderán igualmente efectuadas a la isla de La Palma.

Disposición transitoria primera. *Transmisiones de elementos patrimoniales afectos realizadas con anterioridad al 1 de enero de 1998.*

1. Para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 21.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, en la transmisión, con anterioridad a 1 de enero de 1998, de elementos patrimoniales

afectos al ejercicio de actividades económicas desarrolladas por contribuyentes que determinasen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva, se tomará como período de amortización el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas vigentes en el momento de la reinversión.

2. El plazo de permanencia de los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas desarrolladas por contribuyentes que determinasen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva, al que se refiere el artículo 21.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, será, cuando la reinversión se hubiera efectuado con anterioridad al 1 de enero de 1998, de siete años, excepto que su vida útil, calculada según el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas en el momento de la reinversión, fuera inferior.

3. Los contribuyentes que determinasen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva que se hubieran acogido a la exención por reinversión prevista en el artículo 127 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente hasta 1 de enero de 1999, deberán mantener afectos al desarrollo de su actividad económica los elementos patrimoniales objeto de la reinversión de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando la transmisión y la reinversión hubiera tenido lugar con anterioridad al 1 de enero de 1998, el plazo de permanencia del elemento patrimonial se determinará según el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas vigentes en el momento de la reinversión. También se entenderá cumplido el requisito de permanencia cuando el elemento patrimonial se hubiera mantenido durante los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo de los tres años posteriores a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial cuya transmisión originó la renta exenta.

2.ª Cuando la reinversión hubiera tenido lugar con posterioridad al 1 de enero de 1998, el período máximo de amortización al que se refiere la regla anterior se determinará de acuerdo con la tabla de amortización prevista en el artículo 37.2 de este Reglamento.

Disposición transitoria segunda. *Reinversión de beneficios extraordinarios.*

Los contribuyentes que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2002, hubieran transmitido elementos patrimoniales afectos a las actividades económicas por ellos desarrolladas y hubieran optado por aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, integrarán el importe total de la ganancia patrimonial en la base imponible general de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 36.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, y 40 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, según las redacciones vigentes hasta 1 de enero de 2003.

Disposición transitoria tercera. *Regularización de deducciones por incumplimiento de requisitos.*

1. Cuando, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos, se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones aplicadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2009, las cantidades indebidamente deducidas se sumarán a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica, del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, en el mismo porcentaje que, en su momento, se aplicó.

2. Cuando, en períodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas por cuenta ahorro-empresa, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la forma

prevista en la letra b) del apartado 2 del artículo 59 de este Reglamento, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014.

Disposición transitoria cuarta. *Dividendos procedentes de sociedades transparentes y patrimoniales.*

1. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye se hallase en régimen de transparencia fiscal, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria decimoquinta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a los dividendos o participaciones en beneficios a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de la Ley del Impuesto que procedan de períodos impositivos durante los cuales a la entidad que los distribuye le haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Disposición transitoria quinta. *Régimen transitorio de las modificaciones introducidas en materia de retenciones sobre los rendimientos del capital mobiliario y sobre ganancias patrimoniales.*

1. La obligación de retener en las transmisiones, amortizaciones o reembolsos de activos financieros con rendimiento explícito será aplicable a las operaciones formalizadas desde el 1 de enero de 1999.

En las transmisiones de activos financieros con rendimiento explícito emitidos con anterioridad a 1 de enero de 1999, en caso de no acreditarse el precio de adquisición, la retención se practicará sobre la diferencia entre el valor de emisión del activo y el precio de transmisión.

No se someterán a retención los rendimientos derivados de la transmisión, canje o amortización de valores de deuda pública emitidos con anterioridad a 1 de enero de 1999 que, con anterioridad a esta fecha, no estuvieran sujetos a retención.

2. Cuando se perciban, a partir de 1 de enero de 1999, rendimientos explícitos para los que, por ser la frecuencia de las liquidaciones superior a doce meses, se hayan efectuado ingresos a cuenta, la retención definitiva se practicará al tipo vigente en el momento de la exigibilidad y se regularizará atendiendo a los ingresos a cuenta realizados.

Disposición transitoria sexta. *Retención aplicable a determinadas actividades económicas a las que resulta de aplicación el método de estimación objetiva.*

No procederá la práctica de la retención prevista en el apartado 6 del artículo 95 de este Reglamento hasta que no finalice el plazo señalado en el apartado 1 de la disposición transitoria segunda de este Real Decreto.

Disposición transitoria séptima. *Delimitación de las aportaciones a instrumentos de previsión social complementaria cuando concurran aportaciones anteriores y posteriores a 31 de diciembre de 2006.*

A efectos de determinar la base de retención como consecuencia de la aplicación del apartado 2 de las disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las entidades que gestionen los instrumentos previstos en dichas disposiciones transitorias deberán separar contablemente las primas o aportaciones realizadas así como la rentabilidad correspondiente que pudiera acogerse a este régimen transitorio, del resto de primas o aportaciones y su rentabilidad.

Asimismo, en los supuestos de movilización de derechos consolidados o económicos de dichos sistemas de previsión social se deberá comunicar la información prevista en el apartado anterior.

Disposición transitoria octava. *Movilizaciones entre planes de previsión asegurados.*

Las solicitudes de movilización de la provisión matemática entre planes de previsión asegurados formuladas hasta la entrada en vigor del artículo 49.3 de este Reglamento, se regirán por lo dispuesto en el artículo 49.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Físicas aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.

Disposición transitoria novena. *Ampliación del plazo de dos años para transmitir la vivienda habitual a efectos de la exención por reinversión, cuando previamente se hubiera adquirido otra vivienda en los ejercicios 2006, 2007 y 2008.*

En aquellos casos en los que se adquiriera una nueva vivienda previamente a la transmisión de su vivienda habitual y dicha adquisición hubiera tenido lugar durante los ejercicios 2006, 2007 ó 2008, el plazo de dos años a que se refiere el último párrafo del apartado 2 del artículo 41 de este Reglamento para la transmisión de la vivienda habitual se ampliará hasta el día 31 de diciembre de 2010.

En los casos anteriores, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando se cumpla lo establecido en el apartado 4 del artículo 54 de este Reglamento, así como cuando la vivienda que se transmite hubiese dejado de tener la consideración de vivienda habitual por haber trasladado su residencia habitual a la nueva vivienda en cualquier momento posterior a la adquisición de ésta última.

Disposición transitoria décima. *Ampliación del plazo de cuentas vivienda.*

1. Los saldos de las cuentas vivienda a que se refiere el artículo 56 de este Reglamento, existentes al vencimiento del plazo de cuatro años desde su apertura y que por la finalización del citado plazo debieran destinarse a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente en el período comprendido entre el día 1 de enero de 2008 y el día 30 de diciembre de 2010, podrán destinarse a dicha finalidad hasta el día 31 de diciembre de 2010 sin que ello implique la pérdida del derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual.

Cuando el citado plazo de cuatro años haya vencido en el período comprendido entre el día 1 de enero de 2008 y la entrada en vigor de este real decreto y el titular de la cuenta vivienda hubiera dispuesto entre tales fechas con anterioridad a dicha entrada en vigor del saldo de la cuenta a que se refiere el párrafo anterior para fines distintos a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, la ampliación del plazo establecida en el párrafo anterior estará condicionada a la reposición de las cantidades dispuestas entre tales fechas, en la cuenta vivienda antigua o en una nueva, en caso de haber cancelado la cuenta anterior. Dicha reposición deberá efectuarse antes de 31 de diciembre de 2008.

2. En ningún caso las cantidades que se depositen en las cuentas vivienda una vez que haya transcurrido el plazo de cuatro años desde su apertura darán derecho a la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual.

Disposición transitoria undécima. *Minoración del tipo de retención por aplicación del régimen transitorio de deducción por inversión en vivienda habitual.*

A efectos de la reducción de dos enteros del tipo de retención prevista en el artículo 86.1 de este Reglamento, no será necesario que reiteren la comunicación prevista en el artículo 88.1 de este Reglamento al mismo pagador los contribuyentes que, teniendo derecho a la aplicación de la reducción de dos enteros del tipo de retención, hubiesen comunicado esta circunstancia con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Disposición transitoria duodécima. *Deducción por inversión en vivienda habitual.*

1. La deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto se aplicará conforme a lo dispuesto en el capítulo I del Título IV de este Reglamento, en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

2. Los contribuyentes que por aplicación de lo establecido en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto ejerciten el derecho a la deducción por inversión en

vivienda habitual, estarán obligados, en todo caso, a presentar declaración por este Impuesto.

Disposición transitoria decimotercera. *Tipos de retención aplicables en 2015.*

1. En el período impositivo 2015, la escala a la que se refiere el artículo 85 de este Reglamento será la prevista, según proceda, en el apartado 2 de la disposición adicional trigésima primera de la Ley del Impuesto.

2. En el período impositivo 2015, los porcentajes de pagos a cuenta previstos en los artículos 80.1, números 3.º y 4.º, 90, 95.1, 96, 99, 100, 101.2, 107 y 114.3 serán los previstos en el apartado 3 de la disposición adicional trigésima primera de la Ley del Impuesto.

3. Cuando se produzcan regularizaciones del tipo de retención conforme al artículo 87 de este Reglamento con anterioridad a 12 de julio, el nuevo tipo de retención aplicable no podrá ser superior al 47 por ciento. A partir de dicha fecha, el tipo máximo de retención resultante de las regularizaciones efectuadas será el 46 por ciento, salvo en el supuesto previsto en el último párrafo del apartado 2 de la disposición adicional trigésima primera, en el que el tipo del 47 por ciento resultará de aplicación hasta 31 de julio.

Los citados porcentajes serán, respectivamente, el 24 o el 23 por ciento, cuando la totalidad de los rendimientos del trabajo se hubiesen obtenido en Ceuta y Melilla y se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

Disposición transitoria decimocuarta. *Reducción por movilidad geográfica en 2015 a efectos de retenciones.*

A efectos de lo establecido en el apartado 3 del artículo 83 de este Reglamento, en los supuestos a que se refiere la disposición transitoria sexta de la Ley del Impuesto, la cuantía total de las retribuciones de trabajo se minorará en la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 20 de la Ley del Impuesto en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014 y no resultará de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra f) del apartado 2 del artículo 19 de la Ley del Impuesto. Para el cómputo de esta reducción el pagador deberá tener en cuenta, exclusivamente, la cuantía del rendimiento neto del trabajo resultante de las minoraciones previstas en los párrafos a) y b) del apartado 3 del artículo 83 de este Reglamento.

Disposición transitoria decimoquinta. *Aplicación de lo dispuesto en las disposiciones transitorias cuarta y novena de la Ley del Impuesto respecto de obligaciones de retener que nazcan en el primer trimestre de 2015.*

Cuando el nacimiento de la obligación de retener se produzca en el primer trimestre de 2015 y el sujeto obligado a retener deba presentar la declaración de las cantidades retenidas e ingresos a cuenta correspondiente a dicho trimestre en el plazo previsto en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 108 de este Reglamento, la comunicación a la que se refieren el apartado 5 del artículo 93 y el apartado 1 del artículo 97, ambos de este Reglamento, podrá realizarse hasta el 10 de abril de 2015.

Disposición transitoria decimosexta. *Salario medio anual del conjunto de declarantes del Impuesto.*

En el caso de rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores a los que resulte de aplicación lo previsto en el apartado 4 de la disposición transitoria vigésima quinta de la Ley del Impuesto, a efectos de aplicar del límite previsto en el número 1.º de la letra b) del apartado 2 del artículo 18 de la Ley del Impuesto en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, la cuantía del salario medio anual del conjunto de declarantes del Impuesto será de 22.100 euros.

Disposición transitoria decimoséptima. *Incumplimiento del requisito de mantenimiento de las acciones en los planes generales de entrega de opciones sobre acciones.*

En los planes generales de entrega de opciones de compra sobre acciones o participaciones regulados en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, el incumplimiento del requisito de mantenimiento de las acciones o participaciones adquiridas, al menos, durante tres años, motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Disposición transitoria decimoctava. *Mecanismos de reversión, períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro sobre contratos de rentas vitalicias aseguradas anteriores a 1 de abril de 2019.*

Lo dispuesto en la disposición adicional novena de este Reglamento no resultará de aplicación a los contratos de seguros de vida cuya prestación se perciba en forma de renta vitalicia asegurada celebrados con anterioridad a 1 de abril de 2019.

Disposición transitoria decimonovena. *Excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social pendientes de reducción.*

Las aportaciones del contribuyente y las contribuciones imputadas por el promotor a los sistemas de previsión social que no hubieran sido objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de base imponible o por haber excedido del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la Ley del Impuesto y se encuentren pendientes de reducción en la fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre, podrán reducir la base imponible en los términos señalados en el artículo 51 de este reglamento.

Disposición transitoria vigésima. *Plazo para el ejercicio de la opción por el régimen especial del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

El plazo para el ejercicio de la opción por el régimen especial previsto en el artículo 93 de la Ley del Impuesto para los contribuyentes que adquieran su residencia fiscal en España en el período impositivo 2023, como consecuencia de un desplazamiento realizado a territorio español en 2022 o en 2023 antes de la entrada en vigor de la Orden por la que la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública apruebe el modelo de comunicación de la opción, será de seis meses desde la fecha de entrada en vigor de dicha Orden, salvo cuando el artículo 116 de este reglamento le otorgue un plazo superior.

En el supuesto de que el desplazamiento a que se refiere el párrafo anterior hubiera venido determinado por el inicio de una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, por venir ordenado por su empleador o cuando sin ser ordenado, la actividad laboral se preste a distancia, o como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad, también podrán ejercer la opción por el citado régimen especial con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Orden señalada en el párrafo anterior, aplicando a tal efecto el artículo 119 de este reglamento en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2022.

No obstante, en el caso de los trabajadores que presten a servicios a distancia a que se refiere el párrafo anterior deberán remitir a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la documentación prevista en el artículo 119 de este reglamento, en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado.

Disposición transitoria vigesimoprimera. *Cálculo del tipo de retención e ingreso a cuenta en el período impositivo 2024.*

En el período impositivo 2024, para determinar el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 142/2024, de 6 de febrero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007,

de 30 de marzo, en materia de retenciones e ingresos a cuenta, a los que resulte de aplicación el procedimiento general de retención a que se refiere el artículo 82 de este Reglamento, se tendrán en cuenta las cuantías previstas en el apartado 1 del artículo 81 y la reducción de la letra d) del apartado 3 del artículo 83 de este Reglamento en vigor a 31 de diciembre de 2023.

A partir de la entrada en vigor del Real Decreto 142/2024, de 6 de febrero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retenciones e ingresos a cuenta, para calcular el tipo de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha, se tendrá en cuenta la nueva redacción en vigor del artículo 81 y de la letra d) del apartado 3 del artículo 83 de este Reglamento, regularizándose, si procede, el tipo de retención o ingreso a cuenta en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior podrá realizarse, a opción del pagador, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir del mes siguiente a la entrada en vigor del Real Decreto 142/2024, de 6 de febrero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de retenciones e ingresos a cuenta, en cuyo caso el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a esta fecha se determinará tomando en consideración lo dispuesto en el primer párrafo de esta disposición transitoria.

Disposición final única. *Autorización al Ministro de Economía y Hacienda.*

Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para la aplicación de este Reglamento.

§ 9

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Ministerio de Hacienda
«BOE» núm. 62, de 12 de marzo de 2004
Última modificación: 25 de mayo de 2023
Referencia: BOE-A-2004-4527

I

La disposición adicional cuarta de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, en la redacción dada por la disposición final decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, establece que el Gobierno elaborará y aprobará en el plazo de 15 meses a partir de la entrada en vigor de esta ley los textos refundidos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre Sociedades.

Esta delegación legislativa tiene el alcance más limitado de los previstos en el apartado 5 del artículo 82 de la Constitución, ya que se circunscribe a la mera formulación de un texto único y no incluye autorización para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de ser refundidos.

Esta habilitación tiene por finalidad dotar de mayor claridad al sistema tributario mediante la integración en un único cuerpo normativo de las disposiciones que afectan a estos tributos, contribuyendo con ello a aumentar la seguridad jurídica de la Administración tributaria y, especialmente, de los contribuyentes.

En ejercicio de tal autorización, se elabora este real decreto legislativo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

II

La Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, publicada en el "Boletín Oficial del Estado" el 10 de diciembre de 1998, respondió a la necesidad de configurar una norma que regulase, de forma unitaria, la tributación de los no residentes en los impuestos sobre la renta, la conocida tradicionalmente como sujeción por "obligación real de contribuir", debido a la creciente internacionalización de las relaciones económicas y la integración progresiva de España en la Unión Europea.

La Ley 41/1998, de 9 de diciembre, desde su entrada en vigor el 1 de enero de 1999, ha experimentado importantes modificaciones, entre las que cabe destacar las introducidas por las siguientes normas:

a) La Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, que incorporó un nuevo artículo a la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la deducción de pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando un contribuyente adquiere su condición por cambio de residencia y cambió la redacción del cálculo de la base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales.

b) La Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que estableció nuevos supuestos de exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, por la interrelación existente entre ambas normativas, repercutió en el artículo 13 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, y equiparó, para determinados supuestos, los tipos de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con los tipos de retención existentes para residentes.

c) La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que estableció un nuevo tipo de gravamen para los rendimientos del trabajo percibidos por trabajadores de temporada.

d) La mencionada Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que ha sido la que ha originado la reforma más sustancial en el texto de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, desde que entró en vigor. Con ella se pretendió mejorar técnicamente el texto anterior a la vista de la experiencia que ha proporcionado su aplicación, al tiempo que se incorporaron algunas cuestiones que no estaban expresamente reguladas con anterioridad, como las definiciones de cánones o pensiones o el régimen de entidades en atribución de rentas.

e) Finalmente, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, ha introducido determinadas modificaciones como consecuencia de la aprobación de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, con un régimen transitorio específico para cánones. Por otra parte, también se ha excluido de la obligación de retener e ingresar a cuenta a las misiones diplomáticas u oficinas diplomáticas de Estados extranjeros.

III

En el texto aprobado por este real decreto legislativo, la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, se refunde con las siguientes normas:

a) La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que reguló en su disposición adicional cuarta las normas sobre retenciones y otras cuestiones relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios.

Esta norma se incorpora en los apartados 2 y siguientes del artículo 53 del texto refundido.

b) La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que estableció, en su artículo 24, la posibilidad de regular reglamentariamente las obligaciones de retención e ingreso a cuenta que podían incumbir a determinadas entidades o a los propios partícipes en los casos de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva en manos de contribuyentes no residentes. Esta regulación se incorpora en el apartado 1 del artículo 53 del texto refundido.

c) La Ley 6/2000, de 13 de diciembre, que reguló, en el apartado cuatro de su artículo 23, el tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios y de devolución de la prima de emisión. Esta regulación se incorpora en el apartado 4 del artículo 31 del texto refundido.

e) La Ley 34/2003, de 4 de noviembre, de modificación y adaptación a la normativa comunitaria de la legislación de seguros privados, que ha modificado la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, estableciendo la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta para los representantes de las entidades aseguradoras que operen en régimen de libre prestación de servicios en España, a los que se refiere el artículo 86.1 y la disposición adicional decimoséptima de la citada Ley 30/1995, de 8 de noviembre.

f) Por último, con la finalidad de conseguir mayor claridad, se desglosa la actual regulación en un solo artículo del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes en los artículos 40 a 45 de este texto refundido.

IV

Conviene señalar que no se integran en el texto refundido, por razones de sistemática y coherencia normativa, aquellas normas de carácter fiscal que, por su contenido especial desde un punto de vista subjetivo, objetivo o temporal, no procede refundir con la normativa de carácter y alcance generales. Este es el caso de aquellas cuya refundición en este texto originaría una dispersión de la normativa en ellas contenida por afectar a diferentes ámbitos y a varios impuestos como, por ejemplo, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, la Ley 19/1994, de 6 de julio, de

modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, relativa a los préstamos de valores, o la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, y la disposición transitoria segunda de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, referidas a participaciones preferentes e instrumentos de deuda.

Igualmente no se integran las disposiciones reguladoras de los acontecimientos de especial interés público, tales como, por ejemplo, el Año Santo Jacobeo 2004 o la Copa América 2007.

V

Este real decreto legislativo contiene un artículo, una disposición adicional, una disposición transitoria, una disposición derogatoria y una disposición final.

En virtud de su artículo único, se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En la disposición adicional única se dispone que las referencias que en otras normas se contengan a la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, se entenderán realizadas al articulado del texto refundido que se aprueba.

En la disposición transitoria única se señala que hasta el 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, continuará vigente un determinado precepto de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, y que hasta dicha fecha las referencias efectuadas en el texto refundido a los preceptos de la nueva Ley General Tributaria se entenderán realizadas a los correspondientes de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en los términos que disponía la Ley 41/1998, de 9 de diciembre.

En la disposición derogatoria única se recogen las normas que se refunden en este texto, sin perjuicio de aquellas otras que, siendo también objeto de refundición, son derogadas en los reales decretos legislativos que aprueban los textos refundidos de las Leyes de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, por afectar en mayor medida a uno de estos impuestos.

Por último, en la disposición final única se establece que la entrada en vigor del real decreto legislativo y del texto refundido que se aprueba será el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado">Por último, en la disposición final única se establece que la entrada en vigor del real decreto legislativo y del texto refundido que se aprueba será el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado", salvo algunos casos excepcionales derivados de la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003.

El texto refundido que se aprueba está compuesto por 53 artículos, agrupados en un capítulo preliminar y ocho capítulos, una disposición transitoria y dos disposiciones finales.

Asimismo, el texto refundido incluye al comienzo un índice de su contenido, cuyo objeto es facilitar la utilización de la norma por sus destinatarios mediante una rápida localización y ubicación sistemática de sus preceptos.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 5 de marzo de 2004,

D I S P O N G O :

Artículo único. *Aprobación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

Se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que se inserta a continuación.

Disposición adicional única. *Remisiones normativas.*

Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que se aprueba por este real decreto legislativo.

Disposición transitoria única. *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

Hasta el 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

a) Conservará su vigencia el artículo 9.3 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias.

b) Las referencias efectuadas, en el texto refundido que aprueba este real decreto legislativo, a los preceptos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, se entenderán realizadas a los correspondientes de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en los términos que disponía la Ley 41/1998, de 9 de diciembre.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

1. Salvo lo dispuesto en la disposición transitoria única anterior, a la entrada en vigor de este real decreto legislativo quedará derogada, con motivo de su incorporación al texto refundido que se aprueba, la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias, con excepción de la disposición adicional segunda, que conservará su vigencia.

2. La derogación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1 no perjudicará los derechos de la Hacienda pública respecto a las obligaciones tributarias devengadas durante su vigencia.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

1. El presente real decreto legislativo y el texto refundido que aprueba entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado", con excepción de lo dispuesto en los apartados siguientes.

2. Los artículos 10.3 y 18.1.b) del texto refundido entrarán en vigor el día 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. El artículo 25.1.i) del texto refundido entrará en vigor el día 1 de enero de 2005, fecha a la que se refiere la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

CAPÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

Artículo 1. *Naturaleza y objeto.*

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste.

Artículo 2. *Ámbito de aplicación.*

1. Este impuesto se aplicará en todo el territorio español.
2. El territorio español comprende el territorio del Estado español, incluyendo el espacio aéreo, las aguas interiores, así como el mar territorial y las áreas exteriores a él, en las que, con arreglo al derecho internacional y en virtud de su legislación interna, el Estado español ejerza o pueda ejercer jurisdicción o derechos de soberanía respecto del fondo marino, su subsuelo y aguas suprayacentes y sus recursos naturales.
3. Lo dispuesto en el apartado 1 se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en losTerritorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.
4. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades que resulten aplicables en virtud de su normativa específica y de lo dispuesto en esta ley.

Artículo 3. *Normativa aplicable.*

El impuesto se rige por esta ley, que se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según proceda.

Artículo 4. *Tratados y convenios.*

Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

CAPÍTULO I

Elementos personales

Artículo 5. *Contribuyentes.*

Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
b) Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.
c) Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 38.

Artículo 6. *Residencia en territorio español.*

La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y en el artículo 8.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Artículo 7. *Atribución de rentas.*

Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.ª del título VII de dicho texto refundido y en el capítulo V de esta ley.

Artículo 8. *Individualización de rentas.*

A los contribuyentes personas físicas les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 11 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sobre individualización de rentas.

Artículo 9. *Responsables.*

1. Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente.

Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 31, incluso en los supuestos previstos en el apartado 4 de dicho artículo, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor.

2. No se entenderá que una persona o entidad satisface un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago. Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

3. En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes de este Impuesto, así como cuando se trate del depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente y pertenecientes a personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, al que será exigible la deuda tributaria, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, previsto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En los restantes supuestos, la responsabilidad solidaria se exigirá en los términos previstos en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4. Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los contribuyentes a que se refiere el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley, que operen por mediación de un establecimiento permanente o en los supuestos del artículo 38, quienes hayan sido designados como sus representantes.

Artículo 10. *Representantes.*

1. Los contribuyentes por este Impuesto que no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España, una persona física o jurídica con residencia en España, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este Impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente, en los supuestos a que se refieren los artículos 24.2 y 38 de esta Ley, o cuando, debido a la cuantía y características de la renta obtenida o a la posesión de un bien inmueble en territorio español, así lo requiera la Administración Tributaria.

En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión Europea, lo anterior no será de aplicación cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Esta obligación será, asimismo, exigible a las personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que sean titulares de bienes situados o de derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

El contribuyente, o su representante, estarán obligados a poner en conocimiento de la Administración Tributaria el nombramiento, debidamente acreditado, en el plazo de dos meses a partir de la fecha de éste.

La designación se comunicará a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que hayan de presentar la declaración por este Impuesto. A la comunicación acompañará la expresa aceptación del representante.

2. Cuando se trate de personas residentes o entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en otro Estado miembro de la Unión Europea, actuarán ante la Administración Tributaria por medio de las personas que ostenten su representación de acuerdo con las normas de representación legal y voluntaria establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión Europea, lo anterior será de aplicación cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materias de intercambio de información tributaria y recaudación en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. En caso de incumplimiento de la obligación de nombramiento que establece el apartado 1, la Administración Tributaria podrá considerar representante del establecimiento permanente o del contribuyente a que se refiere el artículo 5.c) de esta Ley a quien figure como tal en el Registro Mercantil. Si no hubiese representante nombrado o inscrito, o fuera persona distinta de quien esté facultado para contratar en nombre de aquéllos, la Administración Tributaria podrá considerar como tal a este último.

En el caso de incumplimiento de la obligación de nombramiento de representante exigible a las personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, la Administración Tributaria podrá considerar que su representante es el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes.

4. El incumplimiento de la obligación a que se refiere el apartado 1 se considerará infracción tributaria grave, y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros.

Cuando se trate de contribuyentes residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, dicha multa ascenderá a 6.000 euros.

La sanción impuesta, de acuerdo con lo previsto en este apartado, se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 11. *Domicilio fiscal.*

1. Los contribuyentes no residentes en territorio español tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en España:

a) Cuando operen en España a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. En el supuesto en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquel en el que radique el mayor valor del inmovilizado.

b) Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.

c) En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del responsable solidario.

2. Cuando no se hubiese designado representante, las notificaciones practicadas en el domicilio fiscal del responsable solidario tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran practicado directamente al contribuyente.

La misma validez, en defecto de designación de representante por parte de personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, y a falta de responsable solidario, tendrán las notificaciones que se puedan practicar en el lugar de situación de cualquiera de los inmuebles de su titularidad.

CAPÍTULO II

Sujeción al impuesto

Artículo 12. *Hecho imponible.*

1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.

2. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones o cesiones de bienes, derechos y servicios susceptibles de generar rentas sujetas a este impuesto.

3. No estarán sujetas a este impuesto las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 13. *Rentas obtenidas en territorio español.*

1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:

1.º Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español. No se considerarán obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones, y su importe no exceda del 20 por ciento del precio de adquisición de dichos elementos.

2.º Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

3.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

c) Los rendimientos del trabajo:

1.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.

2.º Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.

3.º Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

Lo dispuesto en los párrafos 2.º y 3.º no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

d) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste.

Se consideran pensiones las remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el propio trabajador u otra persona.

Se consideran prestaciones similares, en particular, las previstas en el artículo 16.2.a) y f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad residente en territorio español.

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

1.º Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 118 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.

3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

Equipos industriales, comerciales o científicos.

Cualquier derecho similar a los anteriores.

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.

4.º Otros rendimientos de capital mobiliario no mencionados en los párrafos 1.º, 2.º y 3.º anteriores, satisfechos por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste.

g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos.

h) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas.

i) Las ganancias patrimoniales:

1.º Cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.

2.º Cuando se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español.

3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se consideran incluidas:

Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

4.º Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

2. No se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos:

a) Los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos.

b) Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a éstos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

3. Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Artículo 14. *Rentas exentas.*

1. Estarán exentas las siguientes rentas:

a) Las rentas mencionadas en el artículo 7 y los rendimientos del trabajo en especie mencionados en el apartado 3 del artículo 42 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, percibidas por personas físicas, así como las prestaciones por razón de necesidad reconocidas al amparo del Real Decreto 8/2008, de 11 de enero, por el que se regula la prestación por razón de necesidad a favor de los españoles residentes en el exterior y retornados.

b) Las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.

c) Los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 25.2 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, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o en otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea o en otro Estado integrante del Espacio Económico Europeo.

En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estados miembros de la Unión Europea, se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior siempre que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Lo dispuesto en los párrafos anteriores no resultará de aplicación a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones, participaciones u otros derechos en una entidad en los siguientes casos:

1. Que el activo de la entidad consista principalmente, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en territorio español.

2. En el caso de contribuyentes personas físicas, que, en algún momento anterior, durante el periodo de 12 meses precedente a la transmisión, el contribuyente haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25 por ciento del capital o patrimonio de la entidad.

3. En el caso de entidades no residentes, que la transmisión no cumpla los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

d) Los rendimientos derivados de la Deuda Pública, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España.

e) Las rentas derivadas de valores emitidos en España por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar de residencia de las instituciones financieras que actúen como agentes de pago o medien en la emisión o transmisión de los valores.

No obstante, cuando el titular de los valores sea un establecimiento permanente en territorio español, las rentas a que se refiere el párrafo anterior quedarán sujetas a este impuesto y, en su caso, al sistema de retención a cuenta, que se practicará por la institución financiera residente que actúe como depositaria de los valores.

f) Los rendimientos de las cuentas de no residentes, que se satisfagan a contribuyentes por este impuesto, salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente situado en territorio español, por el Banco de España, o por las entidades registradas a que se refiere la normativa de transacciones económicas con el exterior.

g) Las rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en éste, procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

En el caso de aeronaves, la exención se aplicará también cuando el grado de utilización en trayectos internacionales represente más del 50 por ciento de la distancia total recorrida en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por la compañía arrendataria.

h) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.

2.º Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

3.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014.

Tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa o indirecta de, al menos, el 5 por ciento. Esta última tendrá la consideración de sociedad filial. La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. En este último caso, la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

La residencia se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro que corresponda, sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición.

No obstante lo previsto anteriormente, la Ministra de Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, que lo establecido en esta letra h) sea de aplicación a las sociedades filiales que revistan una forma jurídica diferente de las previstas en el Anexo de la Directiva y a los dividendos distribuidos a una sociedad matriz que posea en el capital de una sociedad filial residente en España una participación directa o indirecta de, al menos, el 5 por ciento, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en esta letra h).

Lo establecido en esta letra h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posean, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

Lo dispuesto en esta letra h) se aplicará igualmente a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados integrantes, cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º Que los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo donde residan las sociedades matrices tengan un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

2.º Se trate de sociedades sujetas y no exentas a un tributo equivalente a los que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.

3.º Las sociedades matrices residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo revistan alguna forma equivalente a las previstas en el Anexo de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

4.º Se cumplan los restantes requisitos establecidos en esta letra h).

i) Las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, que sean residentes en un Estado que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

j) **(Suprimido)**.

k) Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el texto refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o por establecimientos permanentes de dichas instituciones situados en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Se consideran fondos de pensiones equivalentes aquellas instituciones de previsión social que cumplan los siguientes requisitos:

Que tengan por objeto exclusivo proporcionar una prestación complementaria en el momento de la jubilación, fallecimiento, incapacidad o dependencia en los mismos términos previstos en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones.

Que las contribuciones empresariales que pudieran realizarse se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación, transmitiéndole de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura.

Que cuenten con un régimen fiscal preferencial de diferimiento impositivo tanto respecto de las aportaciones como de las contribuciones empresariales realizadas a los mismos. Dicho régimen debe caracterizarse por la tributación efectiva de todas las aportaciones y contribuciones así como de la rentabilidad obtenida en su gestión en el momento de la percepción de la prestación.

Lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente a los fondos de pensiones equivalentes residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo siempre que estos hayan suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.»

l) Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios; no obstante en ningún caso la aplicación de esta exención podrá dar lugar a una tributación inferior a la que hubiera resultado de haberse aplicado a dichas rentas el mismo tipo de gravamen por el que tributan en el Impuesto sobre Sociedades las instituciones de inversión colectiva residentes en territorio español.

Lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente a las instituciones de inversión colectiva residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo siempre que estos hayan suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria.

m) Los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en el artículo 3.a).iii) de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

2.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 2003/49/CE.

3.º Que ambas sociedades sean residentes fiscales en la Unión Europea y que, a efectos de un convenio para evitar la doble imposición sobre la renta concluido con un tercer Estado, no se consideren residentes de ese tercer Estado.

4.º Que ambas sociedades sean asociadas. A estos efectos, dos sociedades se considerarán asociadas cuando una posea en el capital de la otra una participación directa

de, al menos, el 25 por ciento, o una tercera posea en el capital de cada una de ellas una participación directa de, al menos, el 25 por ciento.

La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que se haya satisfecho el pago del rendimiento o, en su defecto, deberá mantenerse durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

5.º Que, en su caso, tales cantidades sean deducibles para el establecimiento permanente que satisface los rendimientos en el Estado en que esté situado.

6.º Que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad y que, tratándose de un establecimiento permanente, las cantidades que reciba estén efectivamente relacionadas con su actividad y constituyan ingreso computable a efectos de la determinación de su base imponible en el Estado en el que esté situado.

Lo establecido en esta letra m) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

Lo establecido en esta letra m) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquélla pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra m).

2. En ningún caso será de aplicación lo dispuesto en las letras c), i) y j) del apartado anterior a los rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos a través de los países o territorios que tengan la consideración de paraíso fiscal.

Tampoco será de aplicación lo previsto en la letra h) del apartado anterior cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal, o el establecimiento permanente esté situado, en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal.

3. El Ministro de Economía y Hacienda podrá declarar, a condición de reciprocidad, la exención de los rendimientos correspondientes a entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen territorio español, aunque tengan en éste consignatarios o agentes.

Artículo 15. *Formas de sujeción y operaciones vinculadas.*

1. Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo III.

Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas y en los términos previstos en el capítulo IV.

2. A las operaciones realizadas por contribuyentes por este Impuesto con personas o entidades vinculadas a ellos les serán de aplicación las disposiciones del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

A estos efectos, se considerarán personas o entidades vinculadas las mencionadas en el artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En cualquier caso, se entenderá que existe vinculación entre un establecimiento permanente situado en territorio español con su casa central, con otros establecimientos permanentes de la mencionada casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero.

En todo caso, los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de los gastos de dirección y generales de administración que resulten deducibles, conforme a lo

dispuesto en el artículo 16.7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

CAPÍTULO III

Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

Artículo 16. *Rentas imputables a los establecimientos permanentes.*

1. Componen la renta imputable al establecimiento permanente los siguientes conceptos:

a) Los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por dicho establecimiento permanente.

b) Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

c) Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.

Se consideran elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente los vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto.

Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente cuando éste sea una sucursal registrada en el Registro mercantil y se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales afectos los transmitidos dentro de los tres períodos impositivos siguientes al de la desafectación.

2. En los casos de reexportación de bienes previamente importados por el mismo contribuyente, se considerará:

a) Que no se ha producido alteración patrimonial alguna, sin perjuicio del tratamiento aplicable a los pagos realizados por el período de utilización, si se trata de elementos de inmovilizado importados temporalmente.

b) Que ha habido alteración patrimonial, si se trata de elementos de inmovilizado adquiridos para su utilización en las actividades desarrolladas por un establecimiento permanente.

c) Que ha habido rendimiento, positivo o negativo, de una actividad o explotación económica, si se trata de elementos que tengan la consideración de existencias.

Artículo 17. *Diversidad de establecimientos permanentes.*

1. Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español, se considerará que éstos constituyen establecimientos permanentes distintos, y se gravarán en consecuencia separadamente, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que realicen actividades claramente diferenciables.

b) Que la gestión de éstas se lleve de modo separado.

2. En ningún caso será posible la compensación de rentas entre establecimientos permanentes distintos.

Artículo 18. *Determinación de la base imponible.*

1. La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos siguientes:

a) Para la determinación de la base imponible, no serán deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la casa central o a alguno de sus establecimientos permanentes en concepto de cánones, intereses, comisiones, abonados en contraprestación de servicios de asistencia técnica o por el uso o la cesión de bienes o derechos.

No obstante lo dispuesto anteriormente, serán deducibles los intereses abonados por los establecimientos permanentes de Bancos extranjeros a su casa central, o a otros establecimientos permanentes, para la realización de su actividad.

b) Para la determinación de la base imponible será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1.º Reflejo en los estados contables del establecimiento permanente.

2.º Constancia, mediante memoria informativa presentada con la declaración, de los importes, criterios y módulos de reparto.

3.º Racionalidad y continuidad de los criterios de imputación adoptados.

Se entenderá cumplido el requisito de racionalidad de los criterios de imputación cuando éstos se basen en la utilización de factores realizada por el establecimiento permanente y en el coste total de dichos factores.

En aquellos casos en que no fuese posible utilizar el criterio señalado en el párrafo anterior, la imputación podrá realizarse atendiendo a la relación en que se encuentre alguna de las siguientes magnitudes:

Cifra de negocios.

Costes y gastos directos.

Inversión media en elementos de inmovilizado material afecto a actividades o explotaciones económicas.

Inversión media total en elementos afectos a actividades o explotaciones económicas.

c) En ningún caso resultarán imputables cantidades correspondientes al coste de los capitales propios de la entidad afectos, directa o indirectamente, al establecimiento permanente.

2. El establecimiento permanente podrá compensar sus bases imponibles negativas de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

3. Cuando las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España, finalizándose éste por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente, y sin que se destine la totalidad o una parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas:

a) Los ingresos y gastos del establecimiento permanente se valorarán según las normas del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con determinación de la deuda tributaria según las normas aplicables en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y en lo previsto en los apartados anteriores de este artículo.

b) Subsidiariamente, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª La base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale el Ministro de Economía y Hacienda sobre el total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A dicha cantidad se adicionará la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento.

A los efectos de esta regla, los gastos del establecimiento permanente se computarán por su cuantía íntegra, sin que sea admisible minoración o compensación alguna.

2.ª La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables en ella las deducciones y bonificaciones reguladas en el citado régimen general.

4. Tratándose de establecimientos permanentes cuya actividad en territorio español consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses, actividades o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades

de exploración de recursos naturales, el Impuesto se exigirá conforme a las siguientes reglas:

a) Según lo previsto para las rentas de actividades o explotaciones económicas obtenidas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente en los artículos 24.2 y 25, siendo de aplicación, a estos efectos, las siguientes reglas:

1.ª Las reglas sobre devengo y presentación de declaraciones serán las relativas a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

2.ª Los contribuyentes quedarán relevados del cumplimiento de las obligaciones contables y registrales de carácter general. No obstante, deberán conservar y mantener a disposición de la Administración tributaria los justificantes de los ingresos obtenidos y de los pagos realizados por este Impuesto, así como, en su caso, de las retenciones e ingresos a cuenta practicados y declaraciones relativas a éstos.

Asimismo, estarán obligados a presentar una declaración censal y declarar su domicilio fiscal en territorio español, así como a comunicar los cambios que se produjesen en éste o en los datos consignados en aquélla.

b) No obstante, el contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen general previsto para los establecimientos permanentes en los artículos precedentes.

Será obligatoria, en cualquier caso, la aplicación del sistema señalado en el párrafo a) anterior cuando el establecimiento permanente no disponga de contabilidad separada de las rentas obtenidas en territorio español.

La opción deberá manifestarse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de actividad.

c) No resultarán aplicables, en ningún caso, a los contribuyentes que sigan el sistema previsto en el párrafo a) anterior las reglas establecidas en los convenios para evitar la doble imposición en los supuestos de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

5. Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los siguientes elementos patrimoniales:

a) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad.

b) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español, son transferidos al extranjero.

c) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en el territorio español que traslada su actividad al extranjero.

6. No serán fiscalmente deducibles:

a) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con la casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes, así como con una persona o entidad vinculada a dicha casa central o alguno de sus establecimientos permanentes, que, como consecuencia de una diferencia fiscal en su atribución entre el establecimiento permanente y su casa central, o entre dos o más establecimientos permanentes no generen un ingreso.

b) Los gastos estimados por operaciones internas con la casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes o los de una persona o entidad vinculada que, debido a la legislación del país o territorio del beneficiario, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

El importe de los gastos no deducidos por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior podrá deducirse en los períodos impositivos que concluyan dentro de los tres años siguientes, en la medida en que se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

c) Los gastos correspondientes a operaciones del establecimiento permanente que sean asimismo fiscalmente deducibles en la casa central, en la parte que no se compense con ingresos de dicho establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.

Los importes no deducidos conforme a lo establecido en el párrafo anterior podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los tres años siguientes a la

conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.

d) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente de la casa central o de una persona o entidad vinculada que, como consecuencia de que no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación, no generan ingreso.

7. A efectos de lo dispuesto en el apartado 6, así como en cualquier otro caso de asimetría híbrida regulado en el artículo 15 bis de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que sea de aplicación:

a) Se considera que un ingreso genera renta de doble inclusión cuando esté sometido a tributación con arreglo a este texto refundido y a la legislación del otro país o territorio.

b) La referencia a personas o entidades vinculadas comprenderá, además de las dispuestas en el artículo 15.2 de este texto refundido, las siguientes:

1.º Una entidad que ostente, directa o indirectamente, una participación de, al menos, un 25 por ciento en los derechos de voto del contribuyente o tenga derecho a percibir, al menos, un 25 por ciento de los beneficios del mismo, o en la que el contribuyente ostente dichas participaciones o derechos.

2.º La persona o entidad sobre la que el contribuyente actúe conjuntamente con otra persona o entidad respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital de aquella, o la persona o entidad que actúe conjuntamente con otra respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital del contribuyente. A estos efectos, el contribuyente o, en el segundo supuesto, la persona o entidad, será tratado como el titular de una participación en relación con todos los derechos de voto o la propiedad del capital de la entidad o del contribuyente, respectivamente, que sean propiedad de la otra persona o entidad.

3.º Una entidad en cuya gestión el contribuyente tenga una influencia significativa o una entidad que tenga una influencia significativa en la gestión del contribuyente. A estos efectos, se considera que existe influencia significativa cuando se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de otra entidad, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de la misma.

Asimismo, lo dispuesto en este apartado se aplicará cuando las operaciones a que se refieren, con independencia de que se realicen entre personas o entidades vinculadas o no, tengan lugar en el marco de un mecanismo estructurado.

A estos efectos, se considera mecanismo estructurado todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación en el que la ventaja fiscal derivada de las asimetrías híbridas esté cuantificada o considerada en sus condiciones o contraprestaciones, o bien que haya sido diseñado para producir los resultados de tales asimetrías, excepto que el contribuyente o una persona o entidad vinculada con él no hubiera podido conocerlos razonablemente y no compartiera la ventaja fiscal indicada.

8. En los casos previstos en las letras b) y c) del apartado 5, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, el contribuyente podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria resultante de lo dispuesto en el apartado anterior por quintas partes anuales iguales.

El ejercicio de la opción se realizará exclusivamente en la propia declaración del impuesto correspondiente al período impositivo en el que tenga lugar la transferencia de activos prevista en la letra b) del apartado 5, o en la declaración del impuesto correspondiente al período impositivo concluido con ocasión del traslado de actividad, en el supuesto previsto en la letra c) del apartado 5, debiéndose efectuar el pago de la primera fracción en el plazo voluntario de declaración correspondiente a dicho período impositivo.

El vencimiento y exigibilidad de cada una de las cuatro fracciones anuales restantes, junto con los intereses de demora devengados por cada una de ellas, se producirá de forma sucesiva, transcurrido un año desde la finalización del plazo voluntario de declaración correspondiente al período impositivo previsto en el apartado anterior.

Salvo las especialidades contenidas en este apartado, a este fraccionamiento le será de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías. No obstante, únicamente será exigible la constitución de garantías cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado.

En el caso de que dichos indicios racionales sean apreciados por el órgano de recaudación en el plazo de los 6 meses siguientes a la finalización del plazo voluntario de pago de la primera fracción, se pondrá en conocimiento del contribuyente mediante el oportuno requerimiento para que aporte garantías suficientes en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente a la notificación del mismo. Si el requerimiento no es atendido o, siéndolo, no se considera aportada garantía suficiente o debidamente justificada lo innecesario de la misma, se exigirá la totalidad de la deuda pendiente en los plazos a los que se refiere el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El fraccionamiento perderá su vigencia en los siguientes supuestos:

a) Cuando los elementos patrimoniales afectados, sean objeto de transmisión a terceros.

b) Cuando los elementos patrimoniales afectados se trasladen con posterioridad a un tercer Estado distinto de los señalados en el párrafo primero de este apartado.

c) Cuando la actividad realizada por el establecimiento permanente se traslade con posterioridad a un tercer Estado distinto de los señalados en el párrafo primero de este apartado.

d) Cuando el contribuyente se encuentre en liquidación o esté incurso en un procedimiento de ejecución colectiva, como concurso, o cualquier procedimiento equivalente.

e) Cuando el contribuyente no efectúe el ingreso previsto en el fraccionamiento.

En los casos de transmisión o traslado de elementos a los que se refieren las letras a) y b) de este apartado, cuando se trate de una transmisión o traslado parcial de los elementos patrimoniales, el fraccionamiento perderá su vigencia únicamente respecto de la parte proporcional de la deuda tributaria correspondiente a la diferencia positiva entre el valor de mercado y el valor fiscal de dichos elementos, cuando el contribuyente pruebe que dicha transmisión o traslado afecta solo a alguno o algunos de los elementos patrimoniales.

En los supuestos de pérdida de vigencia contemplados en las letras a), b) y c) de este apartado, las cantidades para las cuales ha perdido su vigencia el fraccionamiento deberán ser ingresadas en el plazo de un mes contado a partir de que se produzca la pérdida de vigencia del fraccionamiento. La falta de ingreso en el referido plazo de un mes determinará que se proceda, exclusivamente respecto de las cantidades para las cuales ha perdido su vigencia el fraccionamiento, a iniciar el procedimiento de apremio, con su exigencia en los plazos a que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El importe que se ingrese será aplicado a los últimos vencimientos del fraccionamiento. De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas en dichos plazos, se considerará vencida, en su caso, el resto de deuda fraccionada, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de la misma.

La pérdida de vigencia del fraccionamiento a que se refiere la letra d) de este apartado determinará el vencimiento y exigibilidad de la totalidad de la deuda pendiente en el plazo de un mes contado a partir de que se produzca la misma. La falta de ingreso en el referido plazo determinará el inicio del periodo ejecutivo debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Si concurre el supuesto de pérdida de vigencia del fraccionamiento al que se refiere la letra e) de este apartado, se procederá a iniciar el procedimiento de apremio exclusivamente

respecto de dicha fracción incumplida, exigiéndose en los plazos a que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se exigirá el importe de dicha fracción, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido, y el recargo del período ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas conforme al párrafo anterior se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

9. En el caso de transferencia a España de elementos patrimoniales o del traslado de actividades que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, haya sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la Unión Europea, el valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado.

10. No será de aplicación lo dispuesto en el apartado 8 del presente artículo, y por tanto, no se integrará en la base imponible, la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos, que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año.

Artículo 19. *Deuda tributaria.*

1. A la base imponible determinada con arreglo al artículo anterior se aplicará el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades.

2. Adicionalmente, cuando las rentas obtenidas por establecimientos permanentes de entidades no residentes se transfieran al extranjero, será exigible una imposición complementaria, al tipo de gravamen del 19 por ciento, sobre las cuantías transferidas con cargo a las rentas del establecimiento permanente, incluidos los pagos a que hace referencia el artículo 18.1.a), que no hayan sido gastos deducibles a efectos de fijación de la base imponible del establecimiento permanente.

La declaración e ingreso de dicha imposición complementaria se efectuará en la forma y plazos establecidos para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

3. La imposición complementaria no será aplicable:

a) A las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unión Europea, salvo que se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

b) A las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco.

4. En la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse las bonificaciones y deducciones previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, dando lugar a la cuota líquida del impuesto, que, en ningún caso, podrá ser negativa.

Las distintas deducciones y bonificaciones se practicarán en función de las circunstancias que concurran en el establecimiento permanente, sin que resulten trasladables las de otros distintos del mismo contribuyente en territorio español.

5. Será deducible de la cuota líquida el importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.

6. Cuando las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados efectivamente realizados superen la cuota líquida del impuesto, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso, de conformidad con lo establecido en el artículo 127 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 20. *Período impositivo y devengo.*

1. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico declarado por el establecimiento permanente, sin que pueda exceder de 12 meses.

Cuando no se hubiese declarado otro distinto, el período impositivo se entenderá referido al año natural.

La comunicación del período impositivo deberá formularse en el momento en que deba presentarse la primera declaración por este impuesto, entendiéndose subsistente para períodos posteriores en tanto no se modifique expresamente.

2. Se entenderá concluido el período impositivo cuando el establecimiento permanente cese en su actividad o, de otro modo, se realice la desafectación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente, así como en los supuestos en que traslade su actividad al extranjero, se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad, aquéllos en que la casa central traslade su residencia, y cuando fallezca su titular.

3. El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

Artículo 21. *Declaración.*

1. Los establecimientos permanentes estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, en la forma, lugar y con la documentación que determine el Ministro de Hacienda.

La declaración se presentará en el plazo de 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

2. Cuando se produzcan los supuestos del artículo 20.2, el plazo de presentación será el previsto con carácter general para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente a partir de la fecha en que se produzca el supuesto, sin que pueda autorizarse su baja en el Índice de Entidades en tanto no haya sido presentada tal declaración.

Artículo 22. *Obligaciones contables, registrales y formales.*

1. Los establecimientos permanentes estarán obligados a llevar contabilidad separada, referida a las operaciones que realicen y a los elementos patrimoniales que estuviesen afectos a ellos.

2. Estarán, asimismo, obligados al cumplimiento de las restantes obligaciones de índole contable, registral o formal exigibles a las entidades residentes en territorio español por las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 23. *Pagos a cuenta.*

1. Los establecimientos permanentes estarán sometidos al régimen de retenciones del Impuesto sobre Sociedades por las rentas que perciban, y quedarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de este impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

2. Asimismo, estarán obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que las entidades residentes en territorio español.

CAPÍTULO IV

Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Artículo 24. *Base imponible.*

1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones.

2. En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

3. La base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de operaciones de reaseguro estará constituida por los importes de las primas cedidas, en reaseguro, al reasegurador no residente.

4. La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.ª del Capítulo II del Título III, salvo el artículo 33.2, y en la Sección 6.ª del Título X, salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el caso de entidades no residentes, cuando la ganancia patrimonial provenga de una adquisición a título lucrativo, su importe será el valor de mercado del elemento adquirido.

Tratándose de ganancias patrimoniales a que se refiere el artículo 13.1.i).3.º de esta Ley procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, el valor de transmisión se determinará atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los bienes inmuebles situados en territorio español, o de los derechos de disfrute sobre dichos bienes.

En caso de que el contribuyente haya tributado por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por ganancias patrimoniales por cambio de residencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 95 bis de la Ley 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, para el cálculo de la ganancia patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en el mencionado artículo.

5. En el caso de personas físicas no residentes, la renta imputada de los bienes inmuebles situados en territorio español se determinará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir:

a) En caso de personas físicas, los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

b) En caso de entidades, los gastos deducibles de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

2.ª La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales se determinará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas previstas en la Sección 4.ª del Capítulo II del Título III y en la Sección 6.ª del Título X salvo el artículo 94.1.a), segundo párrafo, 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.

Lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Artículo 25. *Cuota tributaria.*

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

a) Con carácter general el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

b) Las pensiones y demás prestaciones similares percibidas por personas físicas no residentes en territorio español, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción, serán gravadas de acuerdo con la siguiente escala:

Importe anual pensión hasta – Euros	Cuota – Euros	Resto pensión hasta – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	12.000	8
12.000	960	6.700	30
18.700	2.970	En adelante	40

c) Los rendimientos del trabajo de personas físicas no residentes en territorio español, siempre que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que presten sus servicios en misiones diplomáticas y representaciones consulares de España en el extranjero, cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, se gravarán al 8 por ciento.

d) Cuando se trate de rendimientos derivados de operaciones de reaseguro, el 1,5 por ciento.

e) El 4 por ciento en el caso de entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero, cuyos buques o aeronaves toquen territorio español.

f) El 19 por ciento cuando se trate de:

1.º Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.

2.º Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

3.º Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

g) Los rendimientos del trabajo percibidos por personas físicas no residentes en territorio español en virtud de un contrato de duración determinada para trabajadores extranjeros de temporada, de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral, se gravarán al tipo del 2 por ciento.

2. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos.

No procederá el ingreso a cuenta a que se refiere este apartado en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.

Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponder por la infracción en que se hubiera incurrido, si la retención o el ingreso a cuenta no se hubiesen ingresado, los bienes

transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente.

3. Tratándose de ganancias patrimoniales a que se refiere el artículo 13.1.i).3.º de esta Ley procedentes de la transmisión de derechos o participaciones en entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, los bienes inmuebles situados en territorio español quedarán afectos al pago del Impuesto.

No obstante, si el titular de dichos bienes inmuebles fuese una entidad con residencia fiscal en España, quedarán afectos al pago del Impuesto los derechos o participaciones en dicha entidad que, directa o indirectamente, correspondan al contribuyente.

Artículo 26. *Deducciones.*

De la cuota sólo se deducirán:

a) Las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en el artículo 69.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

b) Las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente.

Artículo 27. *Devengo.*

1. El impuesto se devengará:

a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior.

b) Tratándose de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial.

c) Tratándose de rentas imputadas correspondientes a los bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre de cada año.

d) En los restantes casos, cuando sean exigibles las correspondientes rentas.

2. Las rentas presuntas a que se refiere el artículo 12.2 se devengarán cuando resultaran exigibles o, en su defecto, el 31 de diciembre de cada año.

3. En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación se entenderán exigibles en la fecha del fallecimiento.

Artículo 28. *Declaración.*

1. Los contribuyentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, por este impuesto en la forma, lugar y plazos que se establezcan.

2. Podrán también efectuar la declaración e ingreso de la deuda los responsables solidarios definidos en el artículo 9.

3. No se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 31, salvo en el caso de ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, cuando la retención practicada haya resultado inferior a la cuota tributaria calculada conforme a lo previsto en los artículos 24 y 25 de esta Ley.

Artículo 28 bis. *Borrador de declaración.*

1. La Administración tributaria, previa solicitud de los contribuyentes, podrá poner a su disposición, a efectos meramente informativos, borradores de declaración, sin perjuicio del cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 28 de esta Ley, exclusivamente relativos a las rentas inmobiliarias imputadas a que se refiere el artículo 13.1.h) de esta Ley,

con los límites y condiciones que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Se generará un borrador de declaración por cada inmueble que origine imputación de rentas inmobiliarias.

2. No podrán suscribir ni confirmar el borrador de declaración los contribuyentes que pretendan regularizar situaciones tributarias procedentes de declaraciones anteriormente presentadas.

3. La Administración tributaria pondrá el borrador de declaración a disposición de los contribuyentes de acuerdo con el procedimiento que se establezca por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

La falta de puesta a disposición del mismo no exonerará al contribuyente del cumplimiento de su obligación de presentar declaración.

4. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración refleja su situación tributaria a efectos de este Impuesto, podrá confirmarlo, en las condiciones que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. En este supuesto, tendrá la consideración de declaración por este Impuesto a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 28 de esta Ley.

La presentación y el ingreso que, en su caso, resulte deberá realizarse en el lugar, forma y plazos que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

5. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración no refleja su situación tributaria a efectos de este Impuesto, deberá presentar la correspondiente declaración, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de esta Ley. No obstante, en los supuestos que se determinen reglamentariamente, podrá instar la rectificación del borrador.

6. El procedimiento de solicitud de borrador de declaración será aprobado por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, quien establecerá el plazo y el lugar de presentación, así como los supuestos y condiciones en los que sea posible presentar la solicitud por medios electrónicos.

Artículo 29. *Obligaciones formales.*

1. Los contribuyentes que obtengan rentas de las referidas en el artículo 24.2 estarán obligados a llevar los registros de ingresos y gastos que reglamentariamente se establezcan.

2. Cuando hubieran de practicar retenciones e ingresos a cuenta, estarán obligados a presentar la declaración censal y a llevar los registros de ingresos y gastos que reglamentariamente se determinen.

Artículo 30. *Retenciones.*

Los contribuyentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a practicar las retenciones e ingresos a cuenta respecto de los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2.

Artículo 31. *Obligación de retener e ingresar a cuenta.*

1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.

b) Las personas físicas residentes en territorio español que realicen actividades económicas, respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de aquéllas.

c) Los contribuyentes de este impuesto mediante establecimiento permanente o sin establecimiento permanente, pero, en este caso, únicamente respecto de los rendimientos a que se refiere el artículo 30.

d) Los contribuyentes a que se refiere el artículo 5.c).

e) Las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones que se realicen en España.

En ningún caso estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta las misiones diplomáticas u oficinas consulares en España de Estados extranjeros.

2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44.

Sin perjuicio de lo anterior, para el cálculo del ingreso a cuenta se estará a lo dispuesto reglamentariamente.

No obstante lo previsto en el primer párrafo de este apartado, en los reembolsos de participaciones en fondos de inversión regulados por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, la base para el cálculo de la retención será la que se determine reglamentariamente.

3. Los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

4. No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:

a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo.

No obstante lo anterior, sí existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta respecto de las rentas a las que se refieren las letras k) y l) del apartado 1 del artículo 14.

No existirá obligación de presentar declaración respecto de los rendimientos a que se refiere el artículo 14.1.d).

b) El rendimiento derivado de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, o de la reducción de capital. Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en estos supuestos.

c) Las rentas satisfechas o abonadas a contribuyentes por este Impuesto sin establecimiento permanente, cuando se acredite el pago del impuesto o la procedencia de exención.

d) Las rentas a que se refiere el artículo 118.1.c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

e) Las rentas que se establezcan reglamentariamente.

5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de éstos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

6. Lo establecido en este artículo se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 25.2.

Artículo 32. *Obligaciones de retención sobre las rentas del trabajo en caso de cambio de residencia.*

Los trabajadores por cuenta ajena que, no siendo contribuyentes de este impuesto, vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero podrán comunicarlo a la Administración tributaria, dejando constancia de la fecha de salida del territorio español, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes de este impuesto.

De acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, la Administración tributaria expedirá un documento acreditativo a los trabajadores por cuenta ajena que lo soliciten, que comunicarán al pagador de sus rendimientos del trabajo

residentes o con establecimiento permanente en España, y en el que conste la fecha a partir de la cual las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán por este impuesto.

Lo anterior no exonerará al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.

Artículo 33. *Inversiones de no residentes en letras del Tesoro y en otras modalidades de Deuda Pública.*

(Derogado)

CAPÍTULO V

Entidades en régimen de atribución de rentas

Artículo 34. *Entidades en régimen de atribución de rentas.*

1. Las entidades a que se refiere el artículo 7 de esta ley que cuenten entre sus miembros con contribuyentes de este impuesto aplicarán lo dispuesto en la sección 2.adel título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, con las especialidades previstas en este capítulo según se trate de entidades constituidas en España o en el extranjero.

2. Asimismo, los miembros de las entidades a que se refiere el apartado anterior que sean contribuyentes de este impuesto aplicarán las especialidades recogidas en este capítulo.

Sección 1.ª Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España

Artículo 35. *Entidades que realizan una actividad económica.*

En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen una actividad económica en territorio español, los miembros no residentes en territorio español serán contribuyentes de este impuesto con establecimiento permanente.

Artículo 36. *Entidades que no realizan una actividad económica.*

1. En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas que no desarrollen una actividad económica en territorio español, los miembros no residentes en territorio español serán contribuyentes de este impuesto sin establecimiento permanente, y la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo con las normas del capítulo IV.

2. En este supuesto, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3, la entidad en régimen de atribución de rentas estará obligada a ingresar a cuenta la diferencia entre la parte de la retención soportada que le corresponda al miembro no residente y la retención que hubiera resultado de haberse aplicado directamente sobre la renta atribuida lo dispuesto en el artículo 31.

3. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español, cuando alguno de los miembros de la entidad en atribución de rentas no sea residente en territorio español, el adquirente practicará, sobre la parte de la contraprestación acordada que corresponda a dichos miembros, la retención que resulte por aplicación del artículo 25.2.

4. El Ministro de Hacienda determinará la forma, lugar y plazos en que deba cumplirse la obligación mencionada en el apartado 2.

Sección 2.ª Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero

Artículo 37. *Entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero.*

Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Artículo 38. *Entidades con presencia en territorio español.*

1. Cuando una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero realice una actividad económica en territorio español, y toda o parte de ésta se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúe en él a través de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad, será contribuyente de este impuesto y presentará, en los términos que establezca el Ministro de Hacienda, una autoliquidación anual conforme a las siguientes reglas:

1.ª La base imponible estará constituida por la parte de la renta, cualquiera que sea el lugar de su obtención, determinada conforme a lo establecido en el artículo 90 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que resulte atribuible a los miembros no residentes de la entidad.

2.ª La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades.

3.ª Dicha cuota se minorará aplicando las bonificaciones y deducciones que permite el artículo 19.4 para los contribuyentes que operan mediante establecimiento permanente, así como los pagos a cuenta, siempre en la parte correspondiente a la renta atribuible a los miembros no residentes.

2. Estas entidades deberán presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 91 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por la parte de la renta que resulte atribuible a los miembros residentes de la entidad.

3. Los contribuyentes a que se refiere el apartado 1 anterior estarán obligados a realizar pagos fraccionados a cuenta de este impuesto, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

4. En el caso de que alguno de los miembros no residentes de las entidades a que se refiere el apartado 1 de este artículo invoque un convenio de doble imposición, se considerará que las cuotas satisfechas por la entidad fueron satisfechas por éstos en la parte que les corresponda.

Artículo 39. *Entidades sin presencia en territorio español.*

1. Cuando una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero obtenga rentas en territorio español sin desarrollar en éste una actividad económica en la forma prevista en el apartado 1 del artículo anterior, los miembros no residentes en territorio español serán contribuyentes de este impuesto sin establecimiento permanente y la parte de renta que les sea atribuible se determinará de acuerdo a lo dispuesto en el capítulo IV.

2. A las retenciones o ingresos a cuenta sobre las rentas que obtengan en territorio español no les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 90.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. Las retenciones o ingresos a cuenta se practicarán de la siguiente forma:

a) Si se acredita al pagador la residencia de los miembros de la entidad y la proporción en que se les atribuye la renta, se aplicará a cada miembro la retención que corresponda a tenor de dichas circunstancias de acuerdo con su impuesto respectivo.

b) Cuando el pagador no entienda acreditadas las circunstancias descritas en el párrafo anterior, practicará la retención o ingreso a cuenta con arreglo a las normas de este impuesto, sin considerar el lugar de residencia de sus miembros ni las exenciones que contempla el artículo 14. El tipo de retención será el que corresponda de acuerdo con el artículo 25.1.

Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas esté constituida en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, la retención a aplicar seguirá en todo caso la regla establecida en el párrafo anterior.

La retención o ingreso a cuenta será deducible de la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

3. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español, cuando alguno de los miembros de la entidad en atribución de rentas no sea residente en territorio español, el adquirente practicará, sobre la parte de la contraprestación acordada que corresponda a dichos miembros, la retención que resulte por aplicación del artículo 25.2.

4. Las entidades a que se refiere este artículo no estarán sometidas a las obligaciones de información a que se refiere el artículo 91 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

CAPÍTULO VI

Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes

Artículo 40. *Sujeción.*

Las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal, que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial.

Artículo 41. *Base imponible.*

1. La base imponible del gravamen especial estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles. Cuando no existiese valor catastral, se utilizará el valor determinado con arreglo a las disposiciones aplicables a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

2. En los supuestos en que una entidad de las mencionadas en el artículo 40 participe en la titularidad de los bienes o derechos junto con otra u otras personas o entidades, el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes en España será exigible por la parte del valor de los bienes o derechos que corresponda proporcionalmente a su participación en la titularidad de aquéllos.

Artículo 42. *Exenciones.*

El gravamen especial sobre bienes inmuebles no será exigible a:

a) Los Estados e instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales.

b) Las entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble, de acuerdo con lo que se establezca reglamentariamente.

c) Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.

Artículo 43. *Tipo de gravamen.*

El tipo del gravamen especial será del 3 por ciento.

Artículo 44. *Deducibilidad del gravamen.*

La cuota del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes tendrá la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto que, en su caso, correspondiese con arreglo a los artículos anteriores de esta ley.

Artículo 45. *Devengo, declaración y afectación.*

1. El gravamen especial se devengará a 31 de diciembre de cada año y deberá declararse e ingresarse en el mes de enero siguiente al devengo, en el lugar y forma que se establezcan.

2. La falta de autoliquidación e ingreso por los contribuyentes del gravamen especial en el plazo establecido en el apartado 1 dará lugar a su exigibilidad por el procedimiento de apremio sobre los bienes inmuebles, siendo título suficiente para su iniciación la certificación

expedida por la Administración tributaria del vencimiento del plazo voluntario de ingreso sin haberse ingresado el impuesto y de su cuantía.

3. Tratándose de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por entidades sujetas al gravamen especial, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe de dicho gravamen especial.

CAPÍTULO VII

Opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea

Artículo 46. *Opción para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.*

1. El contribuyente por este Impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que se acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea, podrá optar por tributar en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por ciento de la totalidad de su renta siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b) Que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.

2. La renta gravable estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente que se acoge al régimen opcional regulado en este artículo. Las rentas se computarán por sus importes netos, determinados de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

3. El tipo de gravamen aplicable será el tipo medio resultante de aplicar las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante el período, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas.

El tipo medio de gravamen se expresará con dos decimales.

4. La cuota tributaria será el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable, calculada conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a las rentas obtenidas por el contribuyente no residente en territorio español durante el período impositivo que se liquida.

5. Para la determinación del período impositivo y el devengo del impuesto se estará a lo dispuesto por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, para los contribuyentes por dicho impuesto.

6. Las personas físicas a las que resulte de aplicación el régimen opcional regulado en este capítulo no perderán su condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

7. El régimen opcional no será aplicable en ningún caso a los contribuyentes residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

8. Los contribuyentes por este impuesto que formen parte de alguna unidad familiar de las establecidas en el artículo 84.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, podrán solicitar que el régimen opcional regulado en este artículo les sea aplicado teniendo

en cuenta las normas sobre tributación conjunta contenidas en el título VI del citado texto refundido, siempre que se cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

9. Lo dispuesto en este artículo se aplicará igualmente a los contribuyentes residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

10. Reglamentariamente se desarrollará el contenido de este régimen opcional.

CAPÍTULO VIII

Otras disposiciones

Artículo 47. *Sucesión en la deuda tributaria.*

En los supuestos de fallecimiento del contribuyente, los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes de aquél por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 48. *Responsabilidad patrimonial del contribuyente.*

Las deudas tributarias por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes tendrán la misma consideración que las referidas en el artículo 1365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda pública por las deudas que, por tal concepto, hayan sido contraídas por cualquiera de los cónyuges.

Artículo 49. *Infracciones y sanciones.*

Las infracciones tributarias en este impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 50. *Orden jurisdiccional.*

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y de derecho que se susciten entre la Administración y los contribuyentes, retenedores y demás obligados tributarios en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere esta ley.

Artículo 51. *Liquidación provisional.*

1. Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 133 y 139 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Lo señalado en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Administración tributaria.

Artículo 52. *Deducción de pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

Cuando un contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de retenciones o ingresos a cuenta de este impuesto los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas practicados desde el inicio del año hasta que se acredite ante la Administración tributaria el cambio de residencia, cuando dichos pagos a cuenta correspondan a rentas sujetas a este impuesto percibidas por el contribuyente.

Artículo 53. *Normas sobre retención, transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios.*

1. En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta por este impuesto, en los casos y en la forma que reglamentariamente se establezca, las entidades gestoras, administradoras, depositarias, comercializadoras o cualquier otra encargada de las operaciones mencionadas.

Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de efectuar pagos a cuenta a cargo del transmitente de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, con el límite del 20 por ciento de la renta obtenida en las citadas transmisiones.

2. A los efectos de la obligación de retener sobre los rendimientos implícitos del capital mobiliario, a cuenta de este impuesto, esta retención se efectuará por las siguientes personas o entidades:

a) En los rendimientos obtenidos en la transmisión o reembolso de los activos financieros sobre los que reglamentariamente se hubiera establecido la obligación de retener, el retenedor será la entidad emisora o las instituciones financieras encargadas de la operación.

b) En los rendimientos obtenidos en transmisiones relativas a operaciones que no se documenten en títulos, así como en las transmisiones encargadas a una institución financiera, el retenedor será el banco, caja o entidad que actúe por cuenta del transmitente.

c) En los casos no recogidos en los párrafos anteriores, será obligatoria la intervención de fedatario público que practicará la correspondiente retención.

3. Para proceder a la enajenación u obtención del reembolso de los títulos o activos con rendimientos implícitos que deban ser objeto de retención, habrá de acreditarse su previa adquisición con intervención de los fedatarios o instituciones financieras mencionadas en el apartado anterior, así como el precio al que se realizó la operación.

El emisor o las instituciones financieras encargadas de la operación que, de acuerdo con el párrafo anterior, no deban efectuar el reembolso al tenedor del título o activo deberán constituir por dicha cantidad depósito a disposición de la autoridad judicial.

4. Los fedatarios públicos que intervengan o medien en la emisión, suscripción, transmisión, canje, conversión, cancelación y reembolso de efectos públicos, valores o cualesquiera otros títulos y activos financieros, así como en operaciones relativas a derechos reales sobre aquéllos, vendrán obligados a comunicar tales operaciones a la Administración tributaria presentando rela ción nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de los efectos públicos, valores, títulos y activos, así como del precio y fecha de la operación, en los plazos y de acuerdo con el modelo que determine el Ministro de Hacienda.

La misma obligación recaerá sobre las entidades y establecimientos financieros de crédito, las sociedades y agencias de valores, los demás intermediarios financieros y cualquier persona física o jurídica que se dedique con habitualidad a la intermediación y colocación de efectos públicos, valores o cualesquiera otros títulos de activos financieros, índices, futuros y opciones sobre ellos ; incluso los documentos mediante anotaciones en cuenta, respecto de las operaciones que impliquen, directa o indirectamente, la captación o colocación de recursos a través de cualquier clase de valores o efectos.

Asimismo, estarán sujetas a esta obligación de información las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva y las entidades comercializadoras respecto de las acciones y participaciones en dichas instituciones incluidas en sus registros de accionistas o partícipes.

Las obligaciones de información que establece este apartado se entenderán cumplidas respecto a las operaciones sometidas a retención que en él se mencionan, con la presentación de la relación de perceptores, ajustada al modelo oficial del resumen anual de retenciones correspondiente.

5. Deberá comunicarse a la Administración tributaria la emisión de certificados, resguardos o documentos representativos de la adquisición de metales u objetos preciosos, timbres de valor filatélico o piezas de valor numismático, por las personas físicas o jurídicas que se dediquen con habitualidad a la promoción de la inversión en dichos valores.

6. Lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores resultará aplicable en relación con la obligación de retener o de ingresar a cuenta que se establezca reglamentariamente respecto a las transmisiones de activos financieros de rendimiento explícito.

Disposición adicional primera. *Procedimientos amistosos.*

1. Los conflictos que pudieran surgir con Administraciones de otros Estados en la aplicación de los convenios y tratados internacionales se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos en los propios convenios o tratados sin perjuicio del derecho a interponer los recursos o reclamaciones que pudieran resultar procedentes.

2. Lo establecido en esta disposición adicional resulta igualmente de aplicación a los mecanismos de resolución de aquellos litigios con otros Estados miembros de la Unión Europea que se deriven de los convenios y tratados internacionales por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio a que se refiere la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. El acuerdo alcanzado se aplicará independientemente de los plazos previstos en el Derecho interno.

3. La aplicación del acuerdo alcanzado entre ambas Administraciones en el ámbito de un procedimiento amistoso se realizará una vez que el acuerdo adquiera firmeza.

A estos efectos, se considerará que el acuerdo adquiere firmeza en la fecha de recepción de la última notificación de las autoridades competentes comunicando a las autoridades competentes del resto de los Estados afectados la aceptación por parte de las personas interesadas del contenido del mismo y su renuncia al derecho a recurrir respecto de los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso, en su caso. En el supuesto de que los recursos ya se hubieran iniciado, el acuerdo únicamente adquirirá firmeza una vez que la persona afectada aporte pruebas a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados de que se han tomado medidas para poner fin a dichos procedimientos respecto de los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso.

4. A estos efectos, reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de estos procedimientos amistosos, así como para la aplicación del acuerdo resultante.

5. No podrá interponerse recurso alguno contra los citados acuerdos, sin perjuicio de los recursos previstos contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos.

6. 1.º En los procedimientos amistosos, el ingreso de la deuda quedará suspendido automáticamente a instancias del interesado cuando se garantice su importe y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No se podrá suspender el ingreso de la deuda, de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, mientras se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o jurisdiccional.

2.º Las garantías admisibles para obtener la suspensión automática a la que se refiere el número anterior serán exclusivamente las siguientes:

a) Depósito de dinero o valores públicos.

b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

3.º Si los procedimientos amistosos no se refieren a la totalidad de la deuda, la suspensión prevista en este apartado se limitará al importe afectado por los procedimientos amistosos.

7. En el caso de que, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, se simultanee un procedimiento amistoso previsto en los convenios o tratados internacionales con un procedimiento de revisión de los regulados en el título V de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se suspenderá el procedimiento de revisión, exclusivamente respecto de los elementos de la obligación tributaria que sean objeto del procedimiento amistoso, hasta la finalización de este último.

8. En los casos en los que la existencia de sanciones excluya el acceso a la fase arbitral del procedimiento amistoso, lo establecido en el apartado 7 no será de aplicación cuando se

hubiese recurrido en vía administrativa la imposición de sanciones. En este caso, se impedirá el acceso a la comisión arbitral del procedimiento amistoso hasta que recaiga resolución firme en vía administrativa o judicial en relación con la sanción.

9. En los procedimientos tramitados al amparo del Convenio 90/436/CEE, la interposición de cualquier recurso o reclamación en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa contra las sanciones impuestas a que se refiere el apartado 10 suspenderá la tramitación del procedimiento amistoso desde la interposición del primer recurso que proceda hasta que recaiga resolución firme en vía administrativa o judicial en relación con la sanción.

No se admitirá el inicio o será causa de terminación del procedimiento amistoso previsto en el párrafo anterior si las empresas de las que se trate han sido objeto de una sanción, en los términos establecidos en el apartado 10 de esta disposición, con carácter firme.

10. A efectos de lo previsto en los apartados 8 y 9, tendrán la consideración de sanciones:

a) las penas por delitos contra la Hacienda Pública a los que se refieren los artículos 305 y 305 bis del Código Penal;

b) las sanciones por las infracciones a las que se refieren los artículos 191, 192 y 193 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siempre que concurra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de dicha Ley;

c) las sanciones por las infracciones establecidas en el artículo 18.13.2.º de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que concurra algún criterio de calificación a los que se refiere el artículo 184 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, las referencias en el citado artículo 184 a las declaraciones deberán entenderse realizadas a la documentación de precios de transferencia.

No obstante lo establecido en la letra c), no tendrá la consideración de sanciones a efectos de lo previsto en los apartados 8 y 9, la sanción por infracción derivada de la presentación de documentación incompleta cuando no dificulten gravemente la cuantificación o determinación del valor de mercado.

11. Los procedimientos a que se refiere esta disposición se rigen por su normativa específica y supletoriamente, en cuanto resulte aplicable, por la normativa tributaria.

12. El Tribunal Económico-Administrativo Central será competente para el ejercicio de las funciones relativas a la constitución y funcionamiento de la comisión consultiva que se determinen reglamentariamente.

13. Los miembros de la comisión consultiva o de la comisión de resolución alternativa constituida en el marco de un procedimiento amistoso estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de los datos tributarios que conocieran en su condición de tales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. La infracción de dicho deber podrá dar lugar a las responsabilidades legales que pudieran derivarse conforme a la normativa española y, a estos efectos, los miembros de estas comisiones tendrán la consideración de autoridad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de la normativa interna de los otros Estados afectados en el ámbito propio de su jurisdicción.

Disposición adicional segunda.

(Suprimida).

Disposición adicional tercera. *Tipo de gravamen del Impuesto en los ejercicios 2012, 2013 y 2014.*

Desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive, los tipos de gravamen del 19 por ciento a que se refieren los artículos 19.2 y 25.1.f) de esta Ley se elevan al 21 por 100.

Asimismo, durante el período a que se refiere el párrafo anterior, el tipo de gravamen del 24 por ciento previsto en el artículo 25.1.a) de esta Ley se eleva al 24,75 por ciento.

Disposición adicional cuarta. *Exención parcial en ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de determinados bienes inmuebles.*

Estarán exentas en un 50 por ciento las ganancias patrimoniales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en España, derivadas de la enajenación de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español, que hubiesen sido adquiridos a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 18/2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012.

No resultará de aplicación lo dispuesto en el párrafo anterior cuando concurran las circunstancias previstas en el segundo párrafo de la Disposición adicional trigésima séptima 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, o tratándose de entidades, las circunstancias previstas en el último párrafo de la Disposición adicional decimosexta del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Disposición adicional quinta. *Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.*

1. Estarán sujetos a este impuesto mediante un gravamen especial los premios incluidos en el apartado 1.a) de la disposición adicional trigésima tercera 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 los términos establecidos en la misma, obtenidos por contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente, y con las especialidades establecidas a continuación.

2. Los premios previstos en esta disposición adicional estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta en los términos previstos en el artículo 31 de este Texto Refundido. Asimismo, existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta cuando el premio esté exento en virtud de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 20 por ciento. La base de retención o ingreso a cuenta vendrá determinada por el importe de la base imponible del gravamen especial.

3. Los contribuyentes por este impuesto que hubieran obtenido los premios previstos en esta disposición estarán obligados a presentar una declaración por este gravamen especial, determinando el importe de la deuda tributaria correspondiente, e ingresar su importe en el lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

No obstante, no existirá obligación de presentar la citada declaración cuando el premio obtenido hubiera sido de cuantía inferior al importe exento o se hubiera practicado en relación con el mismo la retención o el ingreso a cuenta previsto en el apartado 2 anterior.

4. Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta por este gravamen especial, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

La Administración tributaria podrá facilitar al Estado de residencia del contribuyente los datos incluidos en dicha solicitud de devolución, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua.

5. En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes los premios previstos en esta disposición adicional, obtenidos por contribuyentes sin mediación de establecimiento permanente, solo podrán ser gravados por este gravamen especial.

Disposición adicional sexta. *Gastos estimados y rendimientos imputados por operaciones internas de un establecimiento permanente.*

En los casos en los que, por aplicación de lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito por España se permita, a efectos de determinar la renta de un establecimiento permanente situado en territorio español, la deducción de los

gastos estimados por operaciones internas realizadas con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español, se tendrá en cuenta lo siguiente:

1.º No será aplicable el artículo 18.1.a) de este texto refundido.

2.º Los rendimientos imputados a la casa central o a alguno de los establecimientos permanentes situados fuera del territorio español que se correspondan con los citados gastos estimados se considerarán rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente, a efectos de lo dispuesto en el artículo 15.1 de este texto refundido.

3.º El impuesto correspondiente a los rendimientos imputados se devengará el 31 de diciembre de cada año.

4.º El establecimiento permanente situado en territorio español estará obligado a practicar retención e ingreso a cuenta por los rendimientos imputados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de este texto refundido.

5.º A las operaciones internas realizadas por un establecimiento permanente situado en territorio español con su casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes situados fuera del territorio español, a los que resulte de aplicación esta disposición adicional, les será de aplicación lo previsto en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Disposición adicional séptima. *Exención por reinversión en vivienda habitual.*

1. Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea por la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en España, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

2. A efectos de aplicar lo señalado en el apartado anterior se tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 38 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, y normativa de desarrollo.

3. También resultarán de aplicación la obligación de retención prevista en el apartado 2 del artículo 25 así como la de presentación de la declaración e ingreso de la deuda tributaria correspondiente, prevista en el apartado 1 del artículo 28 de este texto refundido. No obstante lo anterior, cuando la reinversión se haya producido con anterioridad a la fecha en la que se deba presentar la mencionada declaración, la reinversión, total o parcial, podrá tenerse en cuenta para determinar la deuda tributaria correspondiente.

4. Lo previsto en esta disposición se aplicará igualmente a los contribuyentes que sean residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

5. Las condiciones para solicitar la devolución que, en su caso, resulte procedente, se determinarán reglamentariamente.

Disposición adicional octava. *Efectivo intercambio de información tributaria.*

Las referencias en este texto refundido a «los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo siempre que estos hayan suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria» se entenderán hechas a «los Estados miembros del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Disposición adicional novena. *Tipos de gravamen aplicables en 2015.*

En el año 2015, para los impuestos devengados con anterioridad a 12 de julio, el tipo de gravamen del 19 por ciento previsto en el apartado 2 del artículo 19 y en las letras a) y f) del apartado 1 del artículo 25 de esta Ley, será del 20 por ciento. Los citados tipos serán del 19,5 por ciento cuando el impuesto se devengue a partir de dicha fecha.

Disposición adicional décima. *Tributación Mínima.*

A efectos de lo dispuesto en el artículo 19 de este Texto Refundido, para determinar la deuda tributaria del impuesto, resultará de aplicación la tributación mínima establecida en el artículo 30 bis de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Disposición transitoria primera. *Disposiciones transitorias del texto refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.*

1. Las disposiciones transitorias segunda, quinta, novena y décima del texto refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, serán aplicables a los contribuyentes sin establecimiento permanente que sean personas físicas.

2. Las modificaciones efectuadas en las disposiciones transitorias quinta y novena del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la disposición final primera de la Ley 35/2006, 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, solamente surtirán efectos en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes desde la fecha de entrada en vigor de la citada disposición

Disposición transitoria segunda. *Régimen transitorio de la exención del artículo 14.1.h).*

La exención a la que se refiere la letra h) del apartado 1 del artículo 14 será de aplicación durante los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 a las participaciones adquiridas antes del 1 de enero de 2021 cuyo valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros sin que sea necesario que la participación, directa o indirecta, alcance el 5 por ciento en el capital y siempre que se cumplan los restantes requisitos establecidos en dicho artículo 14.1.h).

Disposición transitoria tercera. *Régimen transitorio en materia de procedimientos amistosos.*

1. Los procedimientos amistosos de la disposición adicional primera de este texto refundido, iniciados antes del 6 de febrero de 2020, la fecha de entrada en vigor de la redacción otorgada por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en los apartados siguientes.

2. La regulación de los mecanismos de resolución de aquellos litigios con otros Estados miembros de la Unión Europea a que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional primera, en su redacción dada por la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, será aplicable a toda solicitud de inicio de dichos mecanismos que se haya presentado a partir del 1 de julio de 2019 respecto de cuestiones objeto de un procedimiento amistoso que se refieran a rentas o patrimonio obtenidos en un ejercicio fiscal que se haya iniciado el 1 de enero de 2018 o con posterioridad a esta fecha.

Asimismo, y siempre que así se acuerde con las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, la regulación de tales mecanismos se aplicará a toda solicitud de inicio que se haya presentado a partir del 1 de julio de 2019 respecto de cuestiones objeto del procedimiento amistoso que incluyan rentas o patrimonio obtenidos antes y después del 1 de enero de 2018. En este último supuesto, se exigirá también que en el

convenio o tratado internacional aplicable estuviera prevista la posibilidad de constituir una comisión consultiva.

3. Lo dispuesto en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales, a los apartados 7 y 8 de la citada disposición adicional primera, será de aplicación a los procedimientos amistosos iniciados a partir del 12 de octubre de 2015.

4. Lo dispuesto en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, al segundo párrafo del apartado 3 de la disposición adicional primera, será de aplicación a los procedimientos pendientes de terminación el 6 de febrero de 2020.

5. Lo dispuesto en la redacción dada por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, al tercer párrafo del apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, será de aplicación a los procedimientos amistosos iniciados a partir del 12 de octubre de 2015.

Disposición final primera. *Habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado.*

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá:

a) Modificar los tipos de gravamen.

b) Modificar los límites cuantitativos y porcentajes fijos.

c) Introducir y modificar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Tratado de la Unión Europea y del derecho que de éste se derive.

Disposición final segunda. *Habilitación normativa.*

1. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y ejecución de esta ley.

2. Los modelos de declaración de este impuesto y los de sus pagos a cuenta se aprobarán por el Ministro de Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos para su presentación, así como los supuestos y condiciones de su presentación por medios telemáticos.

§ 10

Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 188, de 5 de agosto de 2004
Última modificación: 19 de octubre de 2019
Referencia: BOE-A-2004-14532

La disposición adicional cuarta de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, en la redacción dada por la disposición final decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, habilitó al Gobierno para elaborar el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

En relación con dicho texto refundido, el Consejo de Estado, en sendos dictámenes de 16 de octubre de 2003 y 26 de febrero de 2004, observó que debía procederse a refundir en un único cuerpo normativo todas las disposiciones reglamentarias vigentes, aprovechando la ocasión para realizar únicamente los ajustes relativos a remisiones y nueva numeración de artículos.

Atendiendo la observación del Alto Órgano Consultivo se elabora este Real Decreto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con el fin de contribuir a la necesaria claridad de las normas tributarias y a la seguridad jurídica de la Administración tributaria y, especialmente, de los contribuyentes.

II

El Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que ahora se deroga, contenía las disposiciones reglamentarias que desarrollaban el régimen de tributación de los contribuyentes no residentes establecido por la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.

La promulgación de la Ley 41/1998 supuso la regulación independiente de la imposición directa de los contribuyentes no residentes en territorio español, que con anterioridad se contenía en la normativa de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas, conocida como "obligación real de contribuir".

Esta integración en la nueva Ley de la normativa aplicable a los contribuyentes no residentes exigió también aprobar una norma reglamentaria independiente y propia bajo la rúbrica del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El Real Decreto 326/1999, desde su entrada en vigor, experimentó diversas modificaciones, entre las que cabe destacar las introducidas por las siguientes normas:

El Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, que posibilitaba el desarrollo del procedimiento aplicable en ciertos supuestos relativos a la retención, o exoneración de la obligación de practicarla, en rendimientos derivados de la emisión de valores negociables.

El Real Decreto 579/2001, de 1 de junio, introduce modificaciones del Reglamento relativas a la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto a los rendimientos del capital mobiliario procedentes de la devolución de la prima de emisión de acciones o participaciones y de la reducción de capital con devolución de aportaciones.

Finalmente, las modificaciones incorporadas por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, que desarrollaba reglamentariamente las mejoras introducidas por la Ley 46/2002, norma esta que originó la reforma más sustancial en el texto de la Ley 41/1998 desde que entró en vigor. El Real Decreto 116/2003 modificó lo relativo a los elementos afectos al establecimiento permanente, a las obligaciones de retención sobre las rentas de trabajo en caso de cambio de residencia y a las entidades en atribución de rentas. Por otra parte, se amplió a cuatro años, siempre que exista reciprocidad, el plazo de devolución de cantidades ingresadas en exceso sobre las resultantes de la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición.

III

En el Real Decreto que ahora se aprueba se da nueva numeración a los artículos y a determinados capítulos del Reglamento del Impuesto, adaptándola al orden seguido en el texto refundido de la Ley del Impuesto y se introducen modificaciones técnicas de referencias efectuadas en el texto anterior debido a la reciente aprobación de algunas normas, como la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Asimismo, en virtud de la disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, se completa la relación de sujetos obligados a practicar retención o ingreso a cuenta, incluyéndose en el artículo 11 a los representantes designados de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 7 del artículo 55 de dicha Ley, que actúen en nombre de las gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios.

IV

Este Real Decreto contiene un artículo, dos disposiciones adicionales, una disposición derogatoria y una disposición final.

En virtud de su artículo único, se aprueba el texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En la disposición adicional primera se indica que las referencias que en otras normas se contengan al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes del Reglamento del Impuesto aprobado por este Real Decreto.

En la disposición adicional segunda se reproduce la de igual número del Real Decreto 326/1999.

En la disposición derogatoria única se deroga el Real Decreto 326/1999.

Por último, en la disposición final única se establece la entrada en vigor del Real Decreto.

El Reglamento que se aprueba está compuesto por 24 artículos, agrupados en cinco capítulos, y una disposición final.

El capítulo I contiene las disposiciones reglamentarias relativas a la tributación de las rentas obtenidas en España por contribuyentes no residentes mediante establecimiento permanente, que desarrollan la regulación legal que no queda establecida por la remisión general que efectúa la Ley a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con excepción de las disposiciones relativas al régimen de pagos a cuenta del impuesto, que se incluyen en el capítulo III.

El capítulo II regula los aspectos reglamentarios de la tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, con excepción de los relativos al régimen de

pagos a cuenta, que se desarrollan en el capítulo III. Incluye las normas sobre determinación de la base imponible de actividades o explotaciones económicas realizadas sin establecimiento permanente y la regulación de las obligaciones formales y de declaración de estas rentas.

El capítulo III contiene las normas reglamentarias del régimen de pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, regulando en sus tres secciones los correspondientes a rentas obtenidas con y sin mediación de establecimiento permanente y a las entidades en régimen de atribución de rentas, de acuerdo con las características propias de sus formas de tributación.

El capítulo IV regula los aspectos reglamentarios del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes, en materia de obligaciones formales y aplicación de las exenciones.

El capítulo V desarrolla el régimen opcional para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea. Contiene las disposiciones aplicables estructuradas en tres aspectos: ámbito, contenido y procedimiento de aplicación del régimen.

Por último, la disposición final única contiene la habilitación al Ministro de Economía y Hacienda para dictar disposiciones de desarrollo de este Reglamento.

Asimismo, el nuevo Reglamento comienza con un índice de su contenido, cuyo objeto es facilitar la utilización de la norma por sus destinatarios mediante una rápida localización y ubicación sistemática de sus preceptos.

El desarrollo reglamentario del Impuesto sobre la Renta de no Residentes se efectúa en virtud de las habilitaciones contenidas en el articulado y la disposición final segunda de la Ley, incorporando las previsiones necesarias para la aplicación del régimen tributario de los contribuyentes no residentes en territorio español.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 30 de julio de 2004,

D I S P O N G O :

Artículo único. *Aprobación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

Se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que se inserta a continuación.

Disposición adicional primera. *Remisiones normativas.*

Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes del Reglamento que se aprueba por este Real Decreto.

Disposición adicional segunda. *Atribución de competencias.*

La atribución de competencias que el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, u otras normas de igual o inferior rango, hacen específicamente a la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid, podrá ser modificada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 103, apartado once, 5, de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, y las Órdenes dictadas en su aplicación.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

A la entrada en vigor de este Real Decreto quedará derogado el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como todas aquellas disposiciones que se opongan a lo establecido en este Real Decreto.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

Este Real Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

CAPÍTULO I

Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

Artículo 1. *Elementos patrimoniales afectos al establecimiento permanente.*

Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a éste cuando sea una sucursal registrada en el Registro Mercantil y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que dichos activos se reflejen en los estados contables del establecimiento permanente.

b) Tratándose de establecimientos permanentes que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 67 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, puedan considerarse sociedades dominantes, que dicho establecimiento permanente disponga, para dirigir y gestionar esas participaciones, de la correspondiente organización de medios materiales y personales.

Artículo 2. *Diversidad de establecimientos permanentes.*

Cuando un contribuyente disponga de diversos centros de actividad en territorio español que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 17 de la Ley del Impuesto, constituyan establecimientos permanentes distintos, deberá adoptar para cada uno de ellos una denominación diferenciada.

Cuando se trate de contribuyentes personas jurídicas, deberán obtener además diferente número de identificación fiscal para cada establecimiento permanente.

Artículo 3. *Valoración de los gastos de dirección y generales de administración imputables al establecimiento permanente.*

1. Los contribuyentes que operen en España mediante establecimiento permanente podrán someter a la Administración tributaria propuestas para la valoración de la parte de los gastos de dirección y generales de administración que corresponda al establecimiento permanente y sea deducible para la determinación de la base imponible del mismo, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Impuesto. Estas propuestas deberán fundamentarse en la aplicación de los criterios de imputación establecidos en dicho precepto.

2. La tramitación y resolución de las solicitudes se efectuarán mediante el procedimiento establecido para las propuestas de deducción de gastos en concepto de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas, regulado al efecto en el capítulo VI del título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, con la particularidad mencionada en el apartado siguiente.

3. En relación con lo dispuesto en el artículo 20.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes, al tiempo de presentar la propuesta, deberán aportar la siguiente documentación:

a) Descripción de los gastos de dirección y generales de administración incluidos en la propuesta.

b) Identificación de los gastos que serán imputables al establecimiento permanente y criterios y módulos de reparto aplicados.

c) Existencia de propuestas estimadas o en curso de tramitación ante Administraciones tributarias de otros Estados.

Artículo 4. *Opción para la tributación de determinados establecimientos permanentes.*

La opción manifestada por los contribuyentes que, de acuerdo con lo previsto en el párrafo b) del apartado 5 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, opten por la aplicación del régimen general previsto para los establecimientos permanentes, surtirá efecto durante todo el tiempo que dure la construcción, instalación o el montaje o la actividad que constituya el establecimiento permanente.

CAPÍTULO II

Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Artículo 5. *Determinación de la base imponible correspondiente a actividades o explotaciones económicas.*

1. En los casos de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente, para la determinación de la base imponible serán deducibles de los ingresos íntegros las siguientes partidas:

a) Sueldos, salarios y cargas sociales del personal desplazado a España o contratado en territorio español, empleado directamente en el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas, siempre que se justifique o garantice debidamente el ingreso del Impuesto que proceda o de los pagos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo satisfechos.

b) Aprovisionamiento de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español. Cuando los materiales no hayan sido adquiridos en el territorio español, serán deducibles por el importe declarado a efectos de la liquidación de derechos arancelarios o del Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Suministros consumidos en territorio español para el desarrollo de las actividades o explotaciones económicas. A estos efectos, sólo tendrán la consideración de suministros los abastecimientos que no tengan la cualidad de almacenables.

2. Las partidas a que hacen referencia los párrafos b) y c) anteriores serán deducibles de los ingresos únicamente cuando las facturas o documentos equivalentes que justifiquen la realidad del gasto hayan sido expedidos con los requisitos formales exigidos por las normas reguladoras de las obligaciones de facturación que incumben a empresarios o profesionales.

Artículo 6. *Obligaciones formales.*

1. Los contribuyentes que obtengan rentas de las referidas en el artículo 24.2 de la Ley del Impuesto estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:

a) Libro registro de ingresos.

b) Libro registro de gastos.

2. Asimismo, los contribuyentes a que se refiere el apartado anterior deberán conservar, numeradas por orden de fechas, las facturas emitidas de acuerdo a lo previsto en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación que incumben a los empresarios y profesionales, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos.

3. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para determinar la forma de llevanza de los libros registros a que se refiere este artículo.

Artículo 7. *Declaración del Impuesto por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente.*

1. Los contribuyentes que obtengan rentas sujetas al Impuesto sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente.

Los contribuyentes que, por ser residentes en países con los que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, se acojan al mismo, determinarán en su declaración la deuda tributaria aplicando directamente los límites de imposición o las exenciones previstos en el respectivo convenio. A tal efecto, deberán adjuntar a la declaración un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente, o el pertinente formulario previsto en las órdenes de desarrollo de los convenios.

2. Podrán también efectuar la declaración e ingreso de la deuda tributaria los responsables solidarios definidos en el artículo 9 de la Ley del Impuesto.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 anterior, los contribuyentes por este Impuesto no estarán obligados a presentar la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta del Impuesto, salvo en el caso de ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de participaciones en fondos de inversión regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, cuando la retención practicada haya resultado inferior a la cuota tributaria calculada conforme a lo previsto en los artículos 24 y 25 de la Ley del Impuesto.

Tampoco estarán obligados a presentar la declaración respecto de aquellas rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta pero exentas en virtud de lo previsto en el artículo 14 de la Ley del Impuesto o en un Convenio de doble imposición que resulte aplicable.

4. Estarán obligados a presentar declaración del Impuesto, en los términos previstos en los apartados anteriores de este artículo, los contribuyentes que obtengan rentas sujetas al Impuesto exceptuadas de la obligación de retener e ingresar a cuenta de acuerdo con el apartado 3 del artículo 10 de este Reglamento.

Artículo 7 bis. *Borrador de declaración.*

1. Los contribuyentes podrán solicitar la puesta a disposición de un borrador de declaración en los términos previstos en el artículo 28 bis de la Ley del Impuesto.

A tales efectos, la Administración tributaria podrá requerir a los contribuyentes la presentación de la información y documentos que resulten necesarios para su elaboración.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas determinará el lugar, plazo, forma y procedimiento de dicho requerimiento.

2. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración no refleja su situación tributaria a efectos de este Impuesto, deberá presentar la correspondiente declaración, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 del texto refundido de la Ley del Impuesto.

No obstante, podrá instar la rectificación del borrador cuando advierta que contiene datos erróneos o inexactos.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas determinará el lugar, plazo, forma y procedimiento para realizar dicha rectificación.

CAPÍTULO III

Pagos a cuenta

Sección 1.ª Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

Artículo 8. *Pagos a cuenta de establecimientos permanentes.*

1. Las rentas sometidas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes que se obtengan por mediación de establecimiento permanente estarán sometidas a retención o ingreso a cuenta, y tales establecimientos permanentes quedarán obligados a efectuar pagos a cuenta o fraccionados, en los mismos supuestos y condiciones que los establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades para los sujetos pasivos por este Impuesto.

No existirá obligación de retener ni de ingresar a cuenta, además de en los casos que resulten de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, respecto de los intereses y comisiones que constituyan ingreso de un establecimiento permanente de una entidad financiera no residente en territorio español, que desarrolle las actividades propias de las entidades a que se refiere la letra c) del artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre

Sociedades, cuando sean consecuencia de préstamos realizados por dicho establecimiento permanente, salvo que se trate de las rentas a que se refiere el párrafo segundo del citado párrafo c).

2. Los establecimientos permanentes estarán obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que las entidades residentes en territorio español.

Sección 2.ª Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Artículo 9. *Obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta.*

1. Deberá practicarse retención del Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto de las rentas sujetas a este Impuesto percibidas por contribuyentes sin establecimiento permanente, en los términos establecidos en el artículo 31 de la Ley del Impuesto.

2. Deberá practicarse un ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente al perceptor cuando las rentas a que se refiere el apartado anterior sean satisfechas o abonadas en especie.

Artículo 10. *Excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta.*

1. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en los supuestos a los que se refiere el apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto.

2. A efectos de la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto, la acreditación del pago del Impuesto o de la procedencia de la exención se efectuará, según el caso:

a) En el supuesto de pago, mediante la declaración del Impuesto correspondiente a las rentas satisfechas, presentada por el contribuyente o su representante.

b) En el caso de exenciones, mediante los documentos justificativos del cumplimiento de las circunstancias que determinan la procedencia de su aplicación, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 del artículo 31 de la Ley del Impuesto.

Cuando el obligado a retener o ingresar a cuenta no hubiese practicado retención o ingreso a cuenta por entender acreditadas alguna de las circunstancias anteriores, y con posterioridad se determine la improcedencia de la exención o la inexistencia de pago del Impuesto, serán exigibles a aquél las responsabilidades que le correspondan como retenedor por la retención o el ingreso a cuenta no practicados.

2 bis. A efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto, existirá obligación de retener o ingresar a cuenta en los supuestos de reducción de capital social con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión de acciones previstos en el segundo párrafo del artículo 75.3 h) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007.

3. A efectos de lo dispuesto en el párrafo e) del apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto, no procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de las siguientes rentas:

a) Las ganancias patrimoniales.

No obstante lo anterior, sí existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:

1.º Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

2.º La transmisión de bienes inmuebles situados en territorio español a que se refiere el artículo 14 de este Reglamento.

3.º Las rentas derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, excepto las procedentes de participaciones o acciones en los fondos y sociedades regulados por el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre.

b) Las rentas recogidas en los párrafos b), salvo las obtenidas a través de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, c), e), f) y h) del apartado 3 del artículo 73 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.

4. Se faculta al Ministro de Economía y Hacienda para establecer el procedimiento para hacer efectiva la práctica de retención, al tipo que corresponda en cada caso, o la exclusión de retención, sobre los rendimientos derivados de la emisión de valores negociables.

Artículo 11. *Sujetos obligados a retener o a efectuar ingreso a cuenta.*

1. Estarán obligados a retener o a ingresar a cuenta los sujetos a que se refiere el apartado 1 del artículo 31 de la Ley del Impuesto.

2. En las operaciones sobre activos financieros, en las transmisiones de valores de la Deuda del Estado, en las transmisiones y reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, incluidas las derivadas de acciones o participaciones comercializadas en España de acuerdo con la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, en régimen de libre prestación de servicios por sociedades gestoras autorizadas en otro Estado miembro de la Unión Europea y en los supuestos de reducción de capital social con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión de acciones previstos en el apartado 2.bis del artículo 10 de este Reglamento, deberán practicar retención o ingreso a cuenta los sujetos obligados a retener o ingresar a cuenta de acuerdo con lo establecido en el artículo 76.2, párrafos b, c, d y g), del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

No obstante, en el caso de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, efectuadas en el ámbito de la comercialización transfronteriza a que se refiere la disposición adicional única de este Reglamento, la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta corresponderá en todo caso a la sociedad gestora de la institución o, en su defecto, a la sociedad de inversión.

3. En el caso de premios, estará obligado a retener o a ingresar a cuenta la persona o entidad que los satisfaga.

4. Los sujetos obligados a retener asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

La retención e ingreso correspondiente, cuando la entidad pagadora del rendimiento sea la Administración del Estado, se efectuará de forma directa.

Artículo 12. *Nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta.*

1. Con carácter general, la obligación de retener e ingresar a cuenta nacerá en el momento del devengo del Impuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 de la Ley del Impuesto.

2. En los supuestos de rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales se atenderá a lo previsto, respectivamente, en los artículos 92 y 96 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 13. *Base para el cálculo de la obligación de retener e ingresar a cuenta.*

1. Con carácter general, la base para el cálculo de la obligación de retener se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 31 de la Ley del Impuesto.

A estos efectos, cuando se perciba por una persona física un capital diferido que corresponda total o parcialmente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se aplicará, en su caso, lo establecido en el apartado 5 del artículo 93 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Cuando la retención deba practicarse sobre los premios a que se refiere el artículo 10.3.ª).1.º de este Reglamento, constituirá la base para el cálculo de la misma el importe del premio.

3. En el caso de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, la base de retención será la diferencia entre el valor de transmisión o reembolso y el valor de adquisición de las acciones o participaciones. A estos efectos, se considerará que los valores transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.

A estos efectos, cuando las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva se hubieran adquirido por personas físicas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se aplicará, en su caso, lo establecido en el apartado 1 del artículo 97 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, cuando se trate de reembolsos de participaciones en fondos de inversión regulados por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, para las que, por aplicación de lo previsto en el artículo 40.3 de dicha Ley, exista más de un registro de partícipes, efectuados por partícipes que durante el período de tenencia de las participaciones objeto de reembolso hayan sido simultáneamente titulares de participaciones homogéneas registradas en otra entidad, la regla de antigüedad a que se refiere el párrafo anterior se aplicará por la entidad gestora o comercializadora con la que se realice el reembolso respecto de las participaciones que figuren en su correspondiente registro de partícipes.

Cuando concurra la circunstancia a la que se refiere el párrafo anterior, el partícipe quedará obligado a comunicarlo por escrito o por cualquier otro medio de cuya recepción quede constancia a la entidad obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta con la que se efectúe el reembolso y, en tal caso, esta última deberá conservar dicha comunicación a disposición de la Administración tributaria durante todo el período en que tenga registradas a nombre del contribuyente participaciones homogéneas a las reembolsadas y, como mínimo, durante el plazo de prescripción.

4. Cuando las rentas sean satisfechas o abonadas en especie, la base para el cálculo del ingreso a cuenta se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo III del título VI del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5. Cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario derivado de lo previsto en el artículo 16.8 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, constituirá la base de la misma la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

Artículo 14. *Retención o ingreso a cuenta en la adquisición de bienes inmuebles.*

1. En los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que actúen sin mediación de establecimiento permanente, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por ciento, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a aquellos.

2. El adquirente no tendrá la obligación de retener o de efectuar el ingreso a cuenta en los siguientes casos:

a) Cuando el transmitente acredite su sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre Sociedades mediante certificación expedida por el órgano competente de la Administración tributaria.

b) En los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.

3. El obligado a retener o ingresar a cuenta deberá presentar declaración ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial se encuentre ubicado el inmueble e ingresar el importe de la retención o ingreso a cuenta correspondiente en el Tesoro Público, en el plazo de un mes a partir de la fecha de la transmisión.

4. El contribuyente no residente en territorio español deberá declarar, e ingresar en su caso, el impuesto definitivo, compensando en la cuota el importe retenido o ingresado a cuenta por el adquirente, en el plazo de tres meses contados a partir del término del plazo establecido para el ingreso de la retención.

La Administración tributaria procederá, en su caso, previas las comprobaciones que sean necesarias, a la devolución al contribuyente del exceso retenido o ingresado a cuenta.

5. Si la retención o el ingreso a cuenta referido anteriormente no se hubiesen ingresado, los bienes transmitidos quedarán afectos al pago del importe que resulte menor entre dicha retención o ingreso a cuenta y el impuesto correspondiente, y el registrador de la propiedad así lo hará constar por nota al margen de la inscripción respectiva, señalando la cantidad de que responda la finca. Esta nota se cancelará, en su caso, por caducidad o mediante la presentación de la carta de pago o certificación administrativa que acredite la no sujeción o la prescripción de la deuda.

Artículo 15. *Obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta.*

1. El retenedor o el obligado a ingresar a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes deberá presentar en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, ante el órgano competente de la Administración tributaria, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta efectuados que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro.

No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta efectuados que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurran las circunstancias a que se refiere el apartado 3.1.º del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta presentarán declaración negativa cuando hubiesen satisfecho rentas de las señaladas en el apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto, salvo en los supuestos en los que así lo establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

2. El retenedor y el obligado a ingresar a cuenta deberán presentar en los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. En esta declaración, además de sus datos de identificación, deberá constar una relación nominativa de los perceptores de las rentas sujetas al Impuesto satisfechas o abonadas por el retenedor u obligado a ingresar a cuenta, incluyendo aquellos a los que se hubiesen satisfecho rentas respecto de las que no se hubiera practicado retención en virtud de lo establecido en el apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto. La relación de perceptores deberá contener los datos que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

No obstante, en el caso de que esta declaración se presente en soporte directamente legible por ordenador o haya sido generado mediante la utilización, exclusivamente, de los correspondientes módulos de impresión desarrollados, a estos efectos, por la Administración tributaria, el plazo de presentación será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente al del que corresponde dicha declaración.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores están sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos anteriores de este apartado, el Ministro de Economía y Hacienda, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía telemática.

3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas, o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deban incluirse en la declaración anual a que se refiere el apartado anterior.

A las mismas obligaciones establecidas en el párrafo anterior están sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas

sujetas a retención o ingreso a cuenta o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o el ingreso a cuenta practicados en el momento en que satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado.

Artículo 16. *Devoluciones.*

1. Cuando se haya soportado una retención o ingreso a cuenta superior a la cuota del Impuesto, se podrá solicitar a la Administración tributaria la devolución del exceso sobre la citada cuota.

A tal efecto, se practicará la autoliquidación del Impuesto en el modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

2. Conforme a lo previsto en el artículo 3 de la Ley del Impuesto, la Administración tributaria efectuará estas devoluciones en los términos establecidos en el artículo 105 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Además de los contribuyentes, podrán presentar declaraciones con solicitud de devolución los responsables solidarios y los sujetos obligados a retener.

4. Cuando se hubieran ingresado en el Tesoro cantidades, o soportado retenciones a cuenta, en cuantías superiores a las que se deriven de la aplicación de un convenio de doble imposición, se podrá solicitar dicha aplicación y la devolución consiguiente, dentro del plazo de cuatro años, contado desde la fecha del ingreso o del término del período de declaración e ingreso de la retención.

El Ministro de Economía y Hacienda, en el supuesto de falta de reciprocidad, podrá establecer un plazo distinto.

Artículo 17. *Obligaciones de retención sobre las rentas del trabajo en caso de cambio de residencia.*

1. Los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por este Impuesto, pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento al extranjero por su empleador, podrán comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia, mediante el modelo de comunicación que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda, quien establecerá la forma, lugar y plazo para su presentación, así como la documentación que deba adjuntarse a dicho modelo.

2. En la citada comunicación se hará constar la identificación del trabajador y del pagador de los rendimientos del trabajo, la fecha de salida del territorio español, la fecha de comienzo de la prestación del trabajo en el extranjero así como la existencia de datos objetivos en esa relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la prestación de trabajo en otro país, la permanencia en dicho país sea superior a 183 días durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente.

3. La Administración tributaria, a la vista de la comunicación y documentación presentadas, expedirá al trabajador, si procede, en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes al de presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que conste la fecha a partir de la cual se practicarán las retenciones por este Impuesto.

4. El trabajador entregará al pagador de los rendimientos de trabajo un ejemplar del documento expedido por la Administración tributaria, al objeto de que este último, a los efectos de la práctica de retenciones, le considere contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a partir de la fecha que se indique en aquél.

Los citados documentos acreditativos extenderán sus efectos respecto de la práctica de retenciones conforme al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, como máximo, a dos años naturales, el del desplazamiento y el siguiente o, si no cabe computar el del desplazamiento, a los dos inmediatos siguientes.

5. Este procedimiento podrá ser también utilizado en los supuestos en los que, por aplicación de las reglas de determinación de las rentas obtenidas en territorio español contenidas en el artículo 13 de la Ley del Impuesto, no procediese la práctica de retenciones. En estos supuestos, se tendrá en cuenta a estos trabajadores a los efectos del cumplimiento de las obligaciones establecidas en el apartado 5 del artículo 31 de la Ley del Impuesto.

6.La obtención del documento acreditativo conforme al procedimiento descrito anteriormente no exonerará al trabajador de acreditar su nueva residencia fiscal ante la Administración tributaria.

Sección 3.ª Entidades en régimen de atribución de rentas

Artículo 18. *Obligación de practicar pagos fraccionados.*

1. Los contribuyentes a que se refiere el apartado 1 del artículo 38 de la Ley del Impuesto estarán obligados a realizar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación de este Impuesto, en los mismos términos que los contribuyentes de este Impuesto con establecimiento permanente en España.

2. En cualquiera de las modalidades de pagos fraccionados que deba realizar la entidad en régimen de atribución de rentas, las cuantías de aquellos serán las correspondientes a la parte de renta atribuible a los miembros no residentes.

3. A los efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la base imponible se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo V de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Artículo 19. *Devolución ante la invocación de un convenio de doble imposición más favorable.*

Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 38 de la Ley del Impuesto, se invoque un convenio de doble imposición, se aplicará lo dispuesto en el artículo 16 de este Reglamento.

CAPÍTULO IV

Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes

Artículo 20. *Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes.*

1. Las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal, que sean propietarias o posean en España, por cualquier título, bienes inmuebles o derechos reales de goce o disfrute sobre éstos, estarán sujetas al impuesto mediante un gravamen especial que se devengará a 31 de diciembre de cada año y deberá declararse e ingresarse en el mes de enero siguiente.

La declaración se presentará por cada inmueble ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial se encuentre ubicado el inmueble sobre el que recaiga la propiedad o el derecho real de goce o disfrute. A estos efectos se considerará inmueble aquel que tenga una referencia catastral diferenciada.

Cuando una entidad, de acuerdo con el párrafo anterior, estuviese obligada a presentar declaración por varios inmuebles ubicados en una misma Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, presentará una única relación en la que se especifiquen de forma separada cada uno de los inmuebles.

2. A los efectos de lo dispuesto en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 42 de la Ley del Impuesto, se considerará que existe una explotación económica diferenciable de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que el valor real del inmueble o inmuebles cuya propiedad o posesión corresponda a la entidad no residente o sobre los que recaigan los derechos reales de goce o disfrute no exceda de cinco veces el valor real de los elementos patrimoniales afectos a una explotación económica. A estos efectos, en los supuestos de inmuebles que sirvan parcialmente al objeto de la explotación, se tomará en cuenta la parte del inmueble que efectivamente se utilice en aquella.

Cuando, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo anterior, no pueda considerarse que existe una explotación económica diferenciable que afecte a la totalidad del inmueble, la base imponible del gravamen especial estará constituida únicamente por la parte del valor catastral o, en su defecto, del valor determinado con arreglo a las disposiciones aplicables a

efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, que corresponda a la parte del inmueble no utilizado en la explotación económica.

b) Que el volumen anual de operaciones de la explotación económica sea igual o superior a cuatro veces la base imponible del gravamen especial, calculada de acuerdo con lo establecido en el artículo 41 de la Ley del Impuesto.

c) Que el volumen anual de operaciones de la explotación económica sea igual o superior a 600.000 euros.

3. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá los modelos a utilizar para la declaración del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes.

CAPÍTULO V

Régimen opcional para contribuyentes residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea

Artículo 21. *Ámbito de aplicación.*

1. Podrán solicitar la aplicación del régimen opcional regulado en este capítulo los contribuyentes por este Impuesto que sean personas físicas residentes en un Estado miembro de la Unión Europea y acrediten que se encuentran en alguna de las siguientes situaciones:

a) Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por ciento de la totalidad de su renta siempre que tales rentas hayan tributado efectivamente durante el período por el impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b) Que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España siempre que dicha renta haya tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y que la renta obtenida fuera de España haya sido asimismo inferior a dicho mínimo.

2. A efectos de lo dispuesto en los apartados anteriores:

a) Para la determinación de la renta total obtenida por el contribuyente en el período impositivo se tomarán en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas durante dicho período, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

b) Para la calificación de las rentas se atenderá a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Las rentas se computarán por sus importes netos, determinados de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Serán de aplicación, en su caso, las reducciones del artículo 20 y el artículo 32.2.

3. Los contribuyentes por este Impuesto que formen parte de alguna de las modalidades de unidad familiar establecidas en el apartado 1 del artículo 82 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, podrán solicitar que el régimen opcional regulado en este capítulo les sea aplicado teniendo en cuenta las normas sobre tributación conjunta contenidas en el título IX de la citada Ley, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que el cónyuge y, en su caso, los restantes miembros de la unidad familiar acrediten su residencia en otro Estado miembro de la Unión Europea.

b) Que las condiciones establecidas en los párrafos a) y b) del apartado 1 anterior se cumplan considerando la totalidad de las rentas obtenidas por todos los miembros de la unidad familiar.

c) Que la solicitud sea formulada por todos los miembros de la unidad familiar o, en su caso, por sus representantes legales.

4. A efectos de la aplicación del régimen opcional previsto en este capítulo, el período impositivo coincidirá con el año natural. No obstante, cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto del 31 de diciembre, el período impositivo finalizará en la fecha de fallecimiento.

La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año.

Artículo 22. *Contenido del régimen.*

1. Una vez acreditada su procedencia, la aplicación del régimen opcional se desarrollará de acuerdo con lo dispuesto en este artículo.

2. La Administración tributaria determinará el importe del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al período en que el contribuyente haya solicitado la aplicación del régimen opcional.

El cálculo se llevará a cabo de acuerdo con las siguientes consideraciones:

a) Se tendrá en cuenta la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante el período y las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas.

b) Será de aplicación lo dispuesto en el artículo 66 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) La Administración tributaria fijará el tipo medio de gravamen resultante, que será el resultado de multiplicar por 100 el siguiente cociente:

En el numerador, el resultado de minorar la cuota líquida total en el importe de las deducciones que procedan por aplicación de lo dispuesto en el artículo 81 del texto refundido la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el denominador, la base liquidable.

El tipo medio de gravamen se expresará con dos decimales.

d) El tipo medio de gravamen así obtenido se aplicará a la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas durante el período en territorio español por el contribuyente a quien sea de aplicación el régimen opcional.

3. Si el resultado de efectuar las operaciones descritas en el apartado anterior arroja una cuantía inferior al importe global de las cantidades satisfechas durante el período por el contribuyente en concepto del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, incluyendo los pagos a cuenta, por las rentas obtenidas en territorio español, la Administración tributaria procederá, previas las comprobaciones necesarias, a devolver el exceso al mismo, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo siguiente.

Artículo 23. *Procedimiento.*

1. Los contribuyentes por este Impuesto que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 21 de este Reglamento podrán solicitar la aplicación del régimen opcional regulado en este capítulo.

En los supuestos de fallecimiento del contribuyente, la solicitud podrá ser formulada por los sucesores del causante.

2. La Administración podrá requerir del contribuyente cuantos documentos justificativos juzgue necesarios para acreditar el cumplimiento de las condiciones que determinan la aplicación del régimen opcional.

En su caso, requerirá al contribuyente para que, en el plazo de un mes, aporte la documentación necesaria, con indicación de que, si así no lo hiciera, se le tendrá por desistido de su solicitud.

Cuando la documentación que se aporte para justificar la aplicación del régimen o las circunstancias personales o familiares que deban ser tenidas en cuenta, esté redactada en

una lengua no oficial en territorio español, se presentará acompañada de su correspondiente traducción.

3. Antes de dictar el acuerdo por el que se resuelva la solicitud formulada se pondrá de manifiesto el expediente al contribuyente o, en su caso, a su representante, para que efectúe las alegaciones que estime pertinentes.

4. La Administración dispondrá de un plazo de seis meses, contados desde que se formule la solicitud, para adoptar la oportuna resolución, siempre que disponga de todos los datos y justificantes necesarios.

Transcurrido dicho plazo, se podrá entender desestimada la solicitud, a efectos de interponer contra la resolución presunta el correspondiente recurso o reclamación o esperar la resolución expresa.

En los casos de desestimación por silencio, la resolución expresa posterior se adoptará sin vinculación alguna al sentido del silencio.

5. La resolución contendrá los cálculos efectuados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo anterior. En su caso, la Administración tributaria procederá a devolver el exceso a que se refiere el apartado 3 del artículo 22 de este Reglamento, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

La devolución se practicará dentro del plazo establecido en el apartado 4 anterior. Transcurrido dicho plazo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al del término de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene su pago, sin necesidad de que el contribuyente así lo reclame.

6. La forma y el procedimiento de pago de las devoluciones a que se refiere este artículo será el establecido para las devoluciones que deban efectuarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de este Reglamento.

Artículo 24. *Condición de contribuyentes por este Impuesto.*

Sin perjuicio de que la opción suponga, en su caso, una tributación efectiva en España calculada en función de las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las personas físicas a las que resulte de aplicación el régimen opcional regulado en este capítulo no perderán, en ningún caso, su condición de contribuyentes por este Impuesto. En consecuencia, estarán sujetas al cumplimiento de todas las obligaciones que al respecto les sean exigibles en virtud de lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Disposición adicional primera. *Comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas.*

1. Lo establecido en esta disposición adicional resultará de aplicación cuando, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 del Reglamento de la Ley 35/2004, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, las sociedades gestoras o, en su caso, las sociedades de inversión, reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, registren en cuentas globales a nombre de entidades intermediarias residentes en el extranjero la comercialización transfronteriza por tales entidades de acciones o participaciones de las instituciones de inversión colectiva que aquellas gestionen o, en el caso de sociedades de inversión, de sus propias acciones.

2. La utilización de cuentas globales por entidades comercializadoras residentes en el extranjero supondrá que la acreditación de la identidad y residencia de los accionistas o partícipes no residentes se realice mediante la remisión, por la entidad comercializadora, de las certificaciones y de las relaciones previstas en el apartado 3, de acuerdo con el procedimiento que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

3. La comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva españolas mediante la utilización de cuentas globales a nombre de una entidad comercializadora residente en el extranjero deberá cumplir los siguientes requisitos que, además, habrán de figurar expresamente recogidos en los contratos:

a) No podrán incluirse en la cuenta global participaciones o acciones adquiridas por cuenta de personas o entidades que tengan su residencia fiscal en España o de establecimientos permanentes de no residentes situados en territorio español.

b) Solo podrán incluirse en la cuenta global acciones o participaciones cuya titularidad real corresponda a clientes de la entidad comercializadora, sin que en el desglose interno de dicha entidad puedan registrarse acciones o participaciones a nombre de otra entidad intermediaria por cuenta de terceros.

c) La entidad comercializadora vendrá obligada a remitir a la sociedad gestora o, en su defecto, a la sociedad de inversión, con ocasión de la percepción de beneficios distribuidos por la institución o de reembolsos o transmisiones de participaciones o acciones de aquella, las certificaciones acerca de la residencia de sus clientes perceptores o transmitentes que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Asimismo, la entidad comercializadora quedará obligada a remitir a la Administración tributaria española, en nombre de la entidad gestora o de la sociedad de inversión, la relación individualizada de los partícipes o accionistas perceptores o transmitentes, así como una relación anual individualizada de sus clientes con su posición inversora en la institución a la fecha que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

No obstante lo anterior, las comercializadoras residentes en un país con el que España haya suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información no tendrán que incluir en las relaciones individualizadas antes señaladas a los contribuyentes residentes en el mismo país de residencia de la entidad comercializadora, en las siguientes condiciones:

1.º En la relación de perceptores o transmitentes, excluirán a los contribuyentes respecto de las operaciones a las que haya sido de aplicación alguna de las exenciones previstas en el artículo 14 de la Ley del Impuesto, o derivada del convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable.

2.º En la relación de posición inversora, no excluirán a los contribuyentes que, en el ejercicio al que se refiere la información, hayan obtenido rentas a las que no les sea de aplicación la exención por normativa interna o convenida.

De igual modo, la entidad comercializadora deberá comunicar a la entidad gestora o a la sociedad de inversión el cumplimiento de dichas obligaciones en la forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. En el caso de que, por aplicación de las exclusiones antes señaladas, no resulte información a remitir por la entidad comercializadora a la Administración tributaria española, dicha entidad efectuará una comunicación en este sentido a la entidad gestora o sociedad de inversión.

d) El incumplimiento por la entidad comercializadora de las obligaciones previstas en los párrafos anteriores dará lugar a responsabilidad de la entidad gestora o de la sociedad de inversión ante la Administración tributaria por las retenciones o pagos a cuenta que, en su caso, se hubieran dejado de ingresar como consecuencia de dicho incumplimiento o por la omisión de la información que se hubiera debido remitir a la Administración tributaria. Asimismo, en el contrato de comercialización deberá figurar necesariamente una cláusula que establezca su resolución cuando se produzca el incumplimiento de las obligaciones previstas en esta disposición adicional por parte de la entidad comercializadora. El contrato de comercialización quedará sin efecto a partir del momento en que la sociedad gestora o la sociedad de inversión tengan constancia por cualquier medio de dicho incumplimiento.

4. Los contratos de comercialización a que se refiere el apartado anterior deberán comunicarse por la sociedad gestora de instituciones de inversión colectiva o por la sociedad de inversión, con carácter previo al comienzo de la citada actividad, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

5. El Ministro de Economía y Hacienda determinará el contenido que deban tener las certificaciones y relaciones a que se refiere el apartado 3, así como los plazos en que la entidad comercializadora deba remitirlas a la entidad gestora o a la sociedad de inversión, respectivamente, y a la Administración tributaria española en nombre de estas últimas, y, en su caso, determinará los modelos que deban utilizarse.

6. No obstante lo previsto en el apartado 2, el incumplimiento por la entidad comercializadora de los requisitos establecidos en el apartado 3 determinará que la

acreditación de la identidad de los inversores no residentes, así como de su residencia fiscal, se realizará de conformidad con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y en sus normas de desarrollo.

Disposición adicional segunda. *Solicitud de devolución por reinversión en vivienda habitual.*

1. Podrá solicitarse la devolución total o parcial de la deuda tributaria ingresada correspondiente a la ganancia patrimonial obtenida por un contribuyente residente en un Estado miembro de la Unión Europea o por un contribuyente residente en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información, por la trasmisión de la que ha sido su vivienda habitual en España en las condiciones que se establecen en esta disposición.

2. El contribuyente no residente en territorio español deberá presentar una solicitud ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial se encuentre ubicado el inmueble, en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la adquisición de la vivienda habitual.

3. El contribuyente deberá aportar junto con la solicitud la documentación que acredite que la trasmisión de la vivienda habitual en territorio español, y la posterior adquisición de la nueva vivienda habitual, han tenido lugar.

La Administración tributaria procederá, en su caso, previas las comprobaciones que sean necesarias, a la devolución al contribuyente del exceso ingresado.

4. A efectos de aplicar lo señalado en esta disposición se tendrá en cuenta lo establecido en los artículos 41 y 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el modelo, así como la forma de presentación de dicha solicitud.

Disposición adicional tercera. *Acreditación de la residencia por fondos de pensiones e instituciones de inversión colectiva a efectos de la aplicación de determinadas exenciones.*

1. La acreditación de la residencia a efectos de la aplicación de la exención prevista en la letra c) del artículo 14.1 de la Ley del Impuesto podrá realizarse conforme a lo establecido en esta disposición adicional cuando las rentas se obtengan por alguna de las siguientes entidades:

a) Fondos de pensiones equivalentes a los regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, o por establecimientos permanentes de dichos fondos de pensiones.

Se considerarán fondos de pensiones equivalentes aquellas instituciones de previsión social que cumplan los requisitos establecidos en la letra k) del apartado 1 del artículo 14 de la Ley del Impuesto.

En todo caso se considerarán fondos de pensiones equivalentes las instituciones de previsión social reguladas por la Directiva 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo.

b) Instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

c) Instituciones de inversión colectiva alternativas sometidas a un régimen de autorización, registro o supervisión administrativa y gestionadas por gestoras de fondos de inversión alternativos reguladas por la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 8 de junio de 2011 relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos y por la que se modifican las Directivas 2003/41/CE y 2009/65/CE y los Reglamentos (CE) n.º 1060/2009 y (UE) n.º 1095/2010.

2. Cuando las entidades mencionadas en el apartado 1 de esta disposición adicional no tengan la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas, la acreditación de la residencia se realizará de la siguiente forma:

a) Tratándose de un fondo de pensiones distinto de los previstos en el tercer párrafo de la letra a) del apartado 1 de esta disposición adicional, mediante una declaración formulada por su representante en la que se manifieste el cumplimiento de los requisitos legales, con el contenido y ajustada al modelo que establezca la Ministra de Hacienda. Esta declaración tendrá un plazo de validez de un año a partir de la fecha de su expedición.

Tratándose de un fondo de pensiones de los previstos en el tercer párrafo de la letra a) del apartado 1 de esta disposición adicional, mediante un certificado emitido por la autoridad competente del Estado en el que la institución se encuentre establecida, en el cual, junto a su naturaleza de fondo de pensiones de empleo autorizado o registrado al amparo de la Directiva 2016/2341, conste la denominación completa de la institución, su domicilio, el Estado en que está establecida, y la fecha de su autorización o su número de registro administrativo. La autoridad competente será la encargada de la autorización, del registro o de la supervisión de la institución.

En todo caso se considerará que los fondos de pensiones a que se refiere la letra a) del apartado 1 de esta disposición adicional no son entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Tratándose de una institución de inversión colectiva de las previstas en el apartado 1.b) de esta disposición adicional, mediante certificado emitido por la autoridad competente del Estado miembro de origen de la institución, que tendrá el mismo contenido, salvo en lo referente al motivo de su emisión, que el modelo de certificado de OICVM previsto en el anexo II del Reglamento UE n.º 584/2010 de la Comisión, de 1 de julio de 2010, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2009/65/CE. La autoridad competente será la designada conforme a lo previsto en el artículo 97 de la citada Directiva.

c) Tratándose de una institución de inversión colectiva de las previstas en el apartado 1.c) de esta disposición adicional, la residencia se acreditará mediante alguno de los medios siguientes:

1.º Certificado emitido por la autoridad competente del Estado en el que la institución se encuentre establecida, en el que conste la denominación completa de la institución, su domicilio, el Estado en que está establecida, su forma jurídica, y, en su caso, la fecha de su autorización o su número de registro administrativo, así como el hecho de estar gestionada por una entidad gestora, o autogestionada, autorizada de acuerdo con la Directiva 2011/61/UE, y la denominación y el domicilio de dicha entidad gestora. La autoridad competente será la encargada de la autorización, del registro o de la supervisión de la institución.

2.º Declaración formulada por los representantes de la institución o de su entidad gestora, en la que conste, además de la información a que se refiere el número 1.º anterior, la denominación social y el domicilio de la entidad depositaria, ajustada al modelo que establezca la Ministra de Hacienda. Esta declaración tendrá un plazo de validez de un año a partir de la fecha de su expedición.

Los certificados mencionados en el presente apartado tendrán validez indefinida salvo que se produzca alguna modificación en los datos consignados, en cuyo caso se comunicará dicha circunstancia a la entidad encargada de aplicar la exención, y a partir de ese momento dejará de tener validez y será necesario nuevo certificado.

3. Cuando las entidades comprendidas en las letras b) y c) del apartado 1 de esta disposición adicional establecidas en los Estados a los que se refiere la exención prevista en la letra c) del artículo 14.1 de la Ley del Impuesto, tengan la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas, dicha exención se aplicará a sus miembros en los siguientes términos:

La entidad perceptora de las rentas podrá determinar la residencia de sus miembros conforme a lo dispuesto en los anexos I y II de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

La exención se aplicará en función del porcentaje de participación en la entidad que corresponda a sus miembros con derecho a dicha exención a 31 de diciembre del año anterior a aquel en el que se obtengan las rentas.

La condición de tratarse de una entidad en régimen de atribución de rentas así como el porcentaje de participación de los miembros a que se refiere el párrafo anterior se acreditará mediante una declaración realizada por el representante de la institución o de su entidad gestora, con el contenido y de acuerdo con el modelo que establezca la Ministra de Hacienda.

Las entidades comprendidas en este apartado deberán acreditar la residencia en la forma prevista en las letras b) o c) del apartado anterior, según proceda.

4. La forma de acreditación de la residencia establecida en esta disposición adicional para las entidades y respecto de las rentas exentas a que se refiere el apartado 1 de esta disposición adicional, será de aplicación a efectos de hacer efectiva la exención por las personas o entidades obligadas a retener o, en su caso, ante la Administración tributaria, con independencia de lo dispuesto en las órdenes ministeriales reguladoras de los procedimientos aplicables, resúmenes anuales de retenciones y declaraciones informativas, relativos a dichas rentas.

Disposición final única. *Autorización al Ministro de Economía y Hacienda.*

Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para la aplicación de este Reglamento.

§ 11

Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 278, de 18 de noviembre de 2008
Última modificación: 28 de diciembre de 2023
Referencia: BOE-A-2008-18544

I

El presente real decreto tiene por objeto la aprobación del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, desarrollándose de esta forma la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Este real decreto contiene un artículo único y dos disposiciones finales.

En virtud de su artículo único, se aprueba el texto del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.

II

Los procedimientos amistosos constituyen un mecanismo de solución de conflictos entre dos Administraciones tributarias cuando la actuación de una o de ambas Administraciones produce o es susceptible de producir una imposición no conforme con el Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre ambos Estados, o puede producir una doble imposición. Constituyen, por tanto, un mecanismo suplementario para solucionar problemas no resueltos en otras disposiciones de los Convenios.

Debe destacarse que en el ámbito internacional este tipo de mecanismos de resolución de conflictos han adquirido un mayor protagonismo en los últimos tiempos; por ello, y en aras de una mayor seguridad jurídica, las Administraciones tributarias han ido desarrollando diferentes mecanismos que permitan la aplicación efectiva de estos procedimientos. Ejemplos de lo anterior es la adopción, en el ámbito de la Unión Europea, de un Código de Conducta para la aplicación del Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas y de la aprobación en el ámbito de la OCDE de un manual para la aplicación efectiva de los procedimientos amistosos.

En el marco de los procedimientos amistosos previstos en los convenios y tratados internacionales hay que distinguir entre aquellos regulados en el artículo correspondiente de cada Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y otro Estado, y los procedimientos regulados en el Convenio Europeo de Arbitraje, Convenio 90/436/CEE, de 23

de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas. Existen importantes diferencias entre ambos textos que han aconsejado una regulación separada de ambos tipos de procedimientos; así, por ejemplo, en el Convenio Europeo de Arbitraje existe un periodo de tiempo para que los dos Estados afectados se pongan de acuerdo para eliminar la doble imposición, transcurrido el cual, si no se ha alcanzado un acuerdo, se constituye una comisión consultiva que emite un dictamen que será obligatorio para ambos Estados, salvo que acuerden algo distinto en un plazo concreto. Sin embargo, en los procedimientos amistosos previstos en los Convenios para evitar la Doble Imposición no existe la obligación de resolver y, de forma coherente, no hay plazo temporal concreto para resolver. El Convenio no obliga a llegar a un resultado sino a la voluntad de alcanzarlo.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, y en consonancia con los últimos trabajos desarrollados en el seno de la OCDE, que se han plasmado en la introducción de un nuevo apartado al artículo 25 -que regula los procedimientos amistosos- del Modelo Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, que prevé el establecimiento de un plazo para que las Administraciones tributarias alcancen un acuerdo, y, ante la ausencia del mismo, se establece la posibilidad de acudir a una comisión consultiva para que resuelva las cuestiones pendientes entre ambas Administraciones, el reglamento que ahora se aprueba contempla la posibilidad de creación de una comisión consultiva siempre que esté previsto en el convenio que resulte de aplicación.

Por lo que se refiere al contenido del citado reglamento, cabe destacar los siguientes aspectos:

En el Título I se regulan unas disposiciones comunes a ambos tipos de procedimientos como la autoridad competente, la Dirección General de Tributos, o la participación del obligado tributario. Los procedimientos amistosos regulados en este reglamento se inician a solicitud del obligado tributario; sin embargo, todo su desarrollo, así como su posible resolución, se realiza entre las autoridades competentes de los Estados contratantes. Lo anterior es compatible con la interposición de recursos en el marco del derecho interno de los Estados contratantes. Se trata por tanto de un procedimiento extraordinario respecto al derecho interno y ello implica que opera sólo en los casos previstos en el Convenio respectivo.

En el Título II se regula el procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición firmados por España. En todos estos convenios se sigue en mayor o menor medida el artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE. Son procedimientos que inicia el obligado tributario cuando considera que un Estado ha adoptado una medida que provoca una imposición no conforme con el convenio, sobre la base del Modelo Convenio de la OCDE, si bien en cada caso concreto, habrá que estar a lo que disponga el convenio respectivo en materia. El Título II contempla regímenes distintos según el procedimiento amistoso se inicie en España o por una Administración tributaria extranjera y dependiendo de la Administración tributaria que haya ejercido la acción que origina la imposición no acorde con el convenio.

Los aspectos que se regulan en el Título II comprenden desde el inicio, su legitimación, plazos de inicio, requisitos de la solicitud, el desarrollo de las actuaciones así como todo lo relativo a su terminación y ejecución en su caso. En el desarrollo de las actuaciones se indican unos plazos para las actuaciones que deba realizar la Administración tributaria española con el fin de agilizar el procedimiento amistoso, si bien, el plazo final de duración del mismo si es que se alcanza algún resultado, depende también de la diligencia con que actúe la Administración tributaria extranjera.

Junto con el procedimiento amistoso regulado en los convenios para evitar la doble imposición, el presente reglamento desarrolla en su Titulo III el Convenio Europeo de Arbitraje, Convenio 90/436/CEE de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de los beneficios de empresas asociadas. Este procedimiento sólo es aplicable cuando, a efectos impositivos, los resultados que se hallen incluidos en los beneficios de una empresa de un Estado contratante estén incluidos o vayan a incluirse probablemente también en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante, por no respetarse los principios que se enuncian en el artículo 4.º del Convenio

90/436/CEE y siempre que el conflicto se trate entre Administraciones pertenecientes a los Estados que hayan suscrito el Convenio Europeo de Arbitraje.

En este procedimiento se distinguen dos fases, una primera en la que las Administraciones tributarias intentan alcanzar una solución y una segunda fase, que surge siempre que no se haya alcanzado un acuerdo en la primera, y en la que se constituye una comisión consultiva que adoptará una solución que será obligatoria para los Estados contratantes salvo que en el plazo de seis meses los Estados alcancen un acuerdo sobre el caso. En el desarrollo reglamentario se han seguido las normas recogidas en el Código de Conducta de la Unión Europea.

Al igual que en el Título II, en este Título también se prevén regímenes distintos según se inicie el procedimiento en España o por una Administración tributaria extranjera y dependiendo de la Administración tributaria que haya realizado la corrección de beneficios.

De nuevo, en su articulado se regulan las distintas fases del procedimiento, que comprenden desde el inicio, su legitimación, plazos de inicio, requisitos de la solicitud, el desarrollo de las actuaciones así como todo lo relativo a su terminación y ejecución en su caso. De igual forma se señalan plazos a la Administración tributaria española en el ejercicio de sus actuaciones de conformidad con lo acordado en el Código de Conducta para la aplicación del Convenio 90/436/CEE.

Por último, en el Título IV del reglamento establece el régimen para suspender el ingreso de la deuda cuando se haya solicitado un procedimiento amistoso. Esta suspensión sólo existirá cuando no se pueda instar la suspensión del ingreso de la deuda en vía administrativa o contencioso-administrativa y, adicionalmente, se aporten las garantías previstas en el apartado 5.2.º de la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 31 de octubre de 2008,

D I S P O N G O :

Artículo único. *Aprobación del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.*

Se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, que se inserta a continuación.

Disposición final primera. *Título competencial.*

El presente real decreto se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.ª de la Constitución, que atribuye al Estado competencia exclusiva en materia de Hacienda General.

Disposición final segunda. *Entrada en vigor.*

1. El presente real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

2. El Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa se aplicará a los procedimientos amistosos que se inicien a partir de la entrada en vigor de este real decreto.

REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA

TÍTULO I

Disposiciones comunes

Artículo 1. *Ámbito de aplicación.*

1. De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, se desarrollan los siguientes procedimientos amistosos:

a) El procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición aplicables en España cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican o pueden implicar una imposición que no esté de acuerdo con el convenio.

b) El procedimiento previsto en el Convenio 90/436/CEE de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

c) Los mecanismos de resolución de aquellos litigios con otros Estados miembros de la Unión Europea que se deriven de los convenios y tratados internacionales por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio a que se refiere la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

2. Este reglamento será aplicable a las personas definidas en los convenios o tratados internacionales aplicables en cada caso y a la Administración española.

Artículo 2. *Autoridad competente.*

1. La autoridad competente para ejercer las funciones reguladas en este reglamento será:

a) Con carácter general, la Dirección General de Tributos.

b) La Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de los procedimientos regulados en el título III de este Reglamento, así como los regulados en los títulos II y IV cuando se refieran a la aplicación de los artículos de los Convenios para evitar la doble imposición que regulan los beneficios empresariales con establecimiento permanente y las empresas asociadas.

Los procedimientos amistosos que sean de competencia conjunta serán coordinados por la Dirección General de Tributos.

Corresponde a la autoridad competente el impulso de las actuaciones.

2. Los datos de contacto de la autoridad competente figurarán en los respectivos portales de internet.

Artículo 3. *Derechos y deberes del obligado tributario.*

1. En el curso de la tramitación de los procedimientos previstos en el artículo 1, los obligados tributarios deberán facilitar a las Administraciones tributarias cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios para solucionar el caso. Dicha información y documentación deberá ser completa y exacta, y deberá ser entregada a la Administración tributaria requirente en el plazo concedido para ello.

2. Los obligados tributarios tendrán derecho a iniciar los procedimientos previstos en el artículo 1, a ser informados del estado de tramitación del procedimiento, y a ser oídos en comparecencia ante la Administración tributaria para exponer su caso.

Artículo 4. *Obligación de comunicar la admisión de inicio de un procedimiento amistoso a determinados órganos administrativos o jurisdiccionales.*

A efectos de lo establecido en el apartado 7 de la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y en la disposición adicional novena, apartado 2, segundo párrafo, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la autoridad competente a que se refiere el artículo 2 de este reglamento comunicará la admisión de inicio del procedimiento amistoso al órgano administrativo o jurisdiccional competente que, simultáneamente, esté conociendo de un procedimiento de revisión que afecte a algunos de los elementos de la obligación tributaria que sean objeto del procedimiento amistoso.

Artículo 5. *Relación entre los distintos procedimientos amistosos regulados en el presente reglamento.*

El obligado tributario deberá indicar en la solicitud de inicio el procedimiento o los procedimientos amistosos de los regulados en este reglamento que le resulten aplicables.

Si, durante la tramitación de un procedimiento amistoso distinto del establecido en el título IV de este reglamento, el obligado tributario presenta una solicitud de inicio, de acuerdo con lo establecido en el capítulo I de dicho título IV, relativa a la misma cuestión, el procedimiento en curso finalizará desde la fecha de la primera recepción de la citada solicitud por cualquiera de las autoridades competentes de los Estados miembros afectados.

El nuevo procedimiento se entenderá iniciado en esta misma fecha.

Artículo 6. *Fases de los procedimientos.*

1. Los procedimientos regulados en este reglamento contarán con las siguientes fases:

a) Inicio.
b) Desarrollo.
c) Terminación.
d) Ejecución.

2. Las fases contempladas en las letras a) y d) se rigen por su normativa específica y supletoriamente, en cuanto resulte aplicable, por la normativa tributaria.

TÍTULO II

Procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición aplicables en España para eliminar las imposiciones no acordes al convenio

CAPÍTULO I

Régimen del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria española

Sección 1.ª Inicio

Artículo 7. *Legitimación.*

Cuando así esté dispuesto en un convenio o tratado para evitar la doble imposición aplicable en España, cualquier persona, que sea residente en España en el sentido definido por el correspondiente convenio y que considere que las medidas adoptadas por la Administración tributaria española implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté de acuerdo con las disposiciones del citado convenio, podrá someter su caso a la autoridad competente.

Artículo 8. *Plazo.*

La solicitud para iniciar el procedimiento deberá presentarse antes de la finalización del plazo que disponga el respectivo Convenio, contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto de liquidación o equivalente que ocasione o pueda ocasionar una imposición no conforme con las disposiciones del convenio.

Artículo 9. *Solicitud.*

1. La solicitud de inicio se formulará mediante un escrito dirigido a la autoridad competente, que deberá contener como mínimo la siguiente información:

a) Nombre completo, domicilio y número de identificación fiscal y demás datos necesarios para identificar a la persona que presenta la solicitud y a las demás partes implicadas en las transacciones objeto de examen.

b) Identificación de la Administración tributaria extranjera competente.

c) El artículo del convenio que el obligado tributario considera que no se ha aplicado correctamente y la interpretación que el propio obligado tributario da a ese artículo, explicando el motivo por el cual el obligado tributario considera que existe una cuestión objeto del procedimiento.

d) Identificación de los períodos impositivos o de liquidación afectados.

e) Descripción detallada de los hechos y circunstancias relevantes relativos al caso. En particular se deberán incluir:

1.º las cuantías relevantes para el procedimiento amistoso en las monedas de los Estados afectados;

2.º los datos correspondientes a las relaciones, situaciones o estructura de las operaciones entre las personas afectadas;

3.º la naturaleza y la fecha de realización de las actuaciones origen de la cuestión objeto del procedimiento, incluido, si procede, el detalle de la misma renta percibida en el otro Estado afectado y de la inclusión de dicha renta en la base imponible en dicho Estado, y los detalles del impuesto exigido o que se exigirá en relación con dicha renta en el otro Estado afectado.

f) Identificación de los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes implicadas, así como cualquier resolución que hubiera recaído sobre la misma cuestión.

g) Indicación de si el obligado tributario ha presentado una solicitud con anterioridad en el marco de un procedimiento amistoso regulado en este reglamento ante cualquiera de las autoridades competentes implicadas sobre la misma cuestión u otra similar.

h) Declaración en la que se haga constar si la solicitud incluye alguna cuestión que pueda considerarse que forma parte de un procedimiento de acuerdo previo de valoración o de algún procedimiento similar.

i) Compromiso por parte de la persona que solicita el inicio a responder lo más completa y rápidamente posible a todos los requerimientos hechos por la Administración tributaria y a tener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa al caso.

j) Fecha y firma de la persona que solicita el inicio o de su representante.

2. A la solicitud se acompañará copia de todos los documentos justificativos de la información indicada en el apartado 1, y en particular:

a) En los casos relativos a ajustes por operaciones vinculadas, la documentación exigida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

b) En el caso de que existan, copias del acto de liquidación, de su notificación y de los informes de los órganos de inspección o equivalentes en relación con el caso.

c) Copia de cualquier resolución o acuerdo emitido por la Administración del otro Estado que afecte a este procedimiento.

d) La acreditación de la representación, en caso de que se actúe por medio de representante.

3. El escrito dirigido a la autoridad competente deberá presentarse en el registro general de la administración a la que pertenezca la autoridad competente, en las condiciones establecidas en la normativa aplicable.

4. Se acusará recibo de la solicitud de inicio a la persona que la ha presentado en el plazo de dos meses a partir de la fecha en que aquella haya tenido entrada en su registro y se informará asimismo de esta recepción a las autoridades competentes de los demás Estados afectados en el plazo de cuatro semanas a partir de esa misma fecha.

Artículo 10. *Subsanación y mejora.*

En el plazo de tres meses desde la fecha en que la solicitud de inicio haya tenido entrada en el registro de la autoridad competente, se podrá analizar su contenido y requerir al solicitante, en su caso, que se subsanen los errores o se complete la documentación que se cita en el artículo 9 de este reglamento. Se podrá también solicitar aclaraciones para resolver cualquier duda que se plantee en el examen de la documentación citada, así como cualquier información adicional. El solicitante dispondrá del plazo de tres meses, contado desde el día siguiente al de la notificación del requerimiento para aportar la documentación o subsanar los errores. La falta de atención del requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud.

Artículo 11. *Admisión de inicio.*

1. La autoridad competente dispone de un plazo de seis meses, computado desde la fecha de la recepción de la solicitud, o de la información o documentación aportada a raíz del requerimiento a que se refiere el artículo 10, para acordar la admisión o inadmisión de la solicitud de inicio. Esta decisión será notificada al obligado tributario y a las autoridades competentes de los demás Estados afectados. Si en dicho plazo no se hubiera notificado ninguna decisión al respecto, se considerará admitida la solicitud.

2. Se podrá denegar motivadamente el inicio del procedimiento amistoso, entre otros, en los siguientes supuestos:

a) Cuando no exista un convenio aplicable con artículo relativo al procedimiento amistoso.

b) Cuando la solicitud se haya presentado fuera del plazo regulado en el convenio o se presente por persona no legitimada.

c) Cuando no proceda iniciar un procedimiento amistoso por ser una cuestión de derecho interno y no una divergencia o discrepancia en la aplicación del convenio.

d) Cuando la solicitud se refiera a la apertura de un nuevo procedimiento sobre una cuestión que ya hubiera sido objeto de otro procedimiento amistoso planteado con anterioridad por el mismo obligado tributario y sobre el cual se hubiese alcanzado un acuerdo entre ambas autoridades competentes o sobre el que hubiera desistido el obligado tributario.

e) Cuando el requerimiento de subsanación y de completar la información haya sido contestado en plazo, pero no se entiendan subsanados los defectos o aportada la documentación requerida.

3. El procedimiento amistoso se iniciará en los siguientes casos:

a) Cuando la autoridad competente española considere que la solicitud es fundada y que puede por sí misma encontrar una solución.

b) Cuando la autoridad competente española considere que la solicitud es fundada y que no puede por sí misma encontrar una solución. En este caso, se comunicará a la autoridad competente del otro Estado que se ha admitido el inicio del procedimiento, que la presentación de la solicitud se ha producido dentro del plazo a que se refiere el artículo 8 y, se adjuntará, la documentación del caso. Si el convenio aplicable prevé la creación de la comisión consultiva a que se refiere el artículo 13, se solicitará a la Administración del otro Estado que comunique la fecha de recepción de la documentación. Dicha fecha será la de inicio del cómputo del periodo para poder acceder a la comisión consultiva. Conocida esta fecha, se notificará al obligado tributario.

4. A efectos de lo dispuesto en este artículo, la autoridad competente podrá solicitar la documentación e informes que estime oportunos.

Sección 2.ª Desarrollo

Artículo 12. *Desarrollo de las actuaciones.*

1. La instrucción del procedimiento, así como la fijación de la posición española, corresponderá a la autoridad competente.

La instrucción de los procedimientos que sean competencia conjunta de la Dirección General de Tributos y de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria será coordinada por la Dirección General de Tributos. La posición española se fijará conjuntamente por las dos autoridades competentes.

2. Para la fijación de la posición española, la autoridad competente podrá solicitar la documentación y los informes que se consideren pertinentes, que deberán ser remitidos en el plazo de 3 meses desde la recepción de la solicitud.

Cuando la autoridad competente requiera información adicional al obligado tributario durante el procedimiento amistoso este dispondrá de un plazo de diez días, salvo que se especifique un plazo distinto en el requerimiento, contado desde el día siguiente al de la notificación del requerimiento para aportar la documentación. Dicho plazo podrá ampliarse en cinco días a solicitud del obligado tributario. La falta de atención de este requerimiento podrá determinar la terminación del procedimiento.

3. La autoridad competente española elaborará una propuesta inicial sobre el caso que se comunicará a la autoridad competente del otro Estado.

4. Se intercambiarán por las autoridades competentes tantas propuestas como sean necesarias para intentar alcanzar un acuerdo.

Artículo 13. *Comisión consultiva.*

1. En los casos en que el convenio prevea la creación de una comisión consultiva y no se haya alcanzado un acuerdo en el periodo establecido en el mismo, el obligado tributario podrá solicitar su constitución por las autoridades competentes para que adopte una decisión sobre las cuestiones pendientes.

2. La comisión consultiva se regirá por lo previsto en el convenio para evitar la doble imposición respectivo y por los requisitos que se pacten de forma bilateral en aquellos convenios en los que se regule su existencia.

3. Las autoridades competentes a la vista de la decisión de la comisión consultiva alcanzarán un acuerdo de conformidad con el artículo 16 sobre todas las cuestiones planteadas en el caso.

Sección 3.ª Terminación

Artículo 14. *Terminación del procedimiento.*

1. El procedimiento amistoso podrá terminar por alguna de las siguientes causas:

a) Por desistimiento en los términos previstos en el artículo 15.

b) Por acuerdo de la autoridad competente española en el caso del artículo 11.3.a) de acuerdo con lo previsto en el artículo 16.

c) Por acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados implicados, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16.

2. No podrá interponerse recurso alguno contra los acuerdos de terminación del procedimiento, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos.

Artículo 15. *Terminación por desistimiento del obligado tributario.*

1. Los obligados tributarios podrán desistir del procedimiento mediante escrito dirigido a la autoridad competente con el que se dará por finalizado el procedimiento y se acordará el

archivo de las actuaciones. Si hubiera varios obligados tributarios el desistimiento afectará sólo a aquellos que lo hubiesen formulado.

2. Este acuerdo de archivo de actuaciones deberá ser comunicado a la autoridad competente del otro Estado.

Artículo 16. *Terminación mediante acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados implicados.*

1. Los procedimientos amistosos podrán terminar mediante acuerdo de las autoridades competentes de los Estados implicados.

2. Los acuerdos de no eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio, podrán fundamentarse, entre otros, en los siguientes motivos:

a) Cuando los actos objeto del procedimiento no puedan modificarse por haber prescrito conforme a la normativa interna y el convenio aplicable.

b) Cuando las autoridades competentes mantengan distintas interpretaciones del convenio por divergencias en las legislaciones internas respectivas.

c) Cuando el obligado tributario no facilite la información y documentación necesaria para solucionar el caso o cuando se produzca la paralización del procedimiento por causas atribuibles al mismo.

d) Cuando haya una sentencia firme de un tribunal español u otra decisión equivalente de un Tribunal de otro Estado afectado, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1.º Que dicha sentencia o decisión equivalente se refiera a los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso; y

2.º Siempre que, en virtud del Derecho nacional del Estado cuyos tribunales han dictado la sentencia o decisión equivalente, la autoridad competente quede vinculada por dicha decisión.

3. El acuerdo que alcancen las autoridades competentes será notificado al obligado tributario.

4. El acuerdo entre autoridades competentes de eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio se aplicará siempre que, en el plazo de sesenta días naturales a partir del día siguiente a la notificación del acuerdo, el obligado u obligados tributarios:

a) Acepten el contenido del mismo, y

b) Renuncien a su derecho a recurrir o desistan de los recursos pendientes que pudieran tener presentados respecto de los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso.

En el supuesto de que las cuestiones objeto del procedimiento amistoso ya estuviesen recurridas, el obligado tributario deberá aportar pruebas de su renuncia o desistimiento en el plazo de sesenta días naturales al que hace referencia el párrafo anterior.

5. Se entenderá que el obligado tributario rechaza el acuerdo entre autoridades competentes, cuando aquel, tras su notificación:

a) Formalice su rechazo en un escrito en el que quede constancia de su disconformidad con el contenido del acuerdo; o

b) No acepte expresamente el contenido del mismo en el plazo de sesenta días naturales a partir del día siguiente a la notificación del acuerdo; o

c) No renuncie a su derecho a recurrir respecto a las cuestiones solucionadas por el procedimiento amistoso o, en su caso, no desista de los recursos pendientes en el plazo de sesenta días naturales a partir del día siguiente a la notificación del acuerdo.

La autoridad competente comunicará este rechazo a las autoridades competentes de los demás Estado afectados y considerará el caso cerrado.

6. La aplicación del acuerdo alcanzado se realizará una vez que el acuerdo adquiera firmeza, en los términos recogidos en el apartado 3 de la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

7. El acuerdo entre las autoridades competentes no sentará precedente.

Sección 4.ª Ejecución

Artículo 17. *Ejecución del acuerdo.*

1. Una vez que adquiera firmeza el acuerdo, éste será comunicado en el plazo de un mes a la Administración tributaria española competente para ejecutarlo.
2. El acuerdo será ejecutado de oficio o a instancia del interesado.
3. La ejecución del acuerdo por la Administración tributaria española competente se realizará mediante la práctica de una liquidación por cada período impositivo objeto del procedimiento amistoso. Para la práctica de esta liquidación se tendrá en cuenta la normativa vigente en cada período objeto del procedimiento amistoso.

Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, la aplicación del acuerdo se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento del devengo de cada hecho imponible objeto del procedimiento amistoso.

4. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá dictar un único acto que contendrá las liquidaciones derivadas del procedimiento amistoso a fin de que la cantidad resultante se determine mediante la suma algebraica de dichas liquidaciones.
5. Cuando existiese una liquidación previa practicada por la Administración tributaria española en relación con la misma obligación tributaria objeto del procedimiento amistoso, la ejecución del acuerdo determinará la modificación, o en su caso, anulación, de dicha liquidación.
6. En la liquidación resultante de la ejecución del acuerdo se exigirán los intereses de demora devengados sobre la deuda derivada de dicha ejecución.

CAPÍTULO II

Régimen del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria española

Artículo 18. *Normativa aplicable al inicio, desarrollo y ejecución de las actuaciones.*

1. Cuando el procedimiento a que se refiere el artículo 1.1.a) se inicie ante las autoridades competentes de otro Estado por acciones de la Administración tributaria española, estarán legitimados para solicitar el inicio de este procedimiento:

a) Cualquier persona que sea residente en ese otro Estado en el sentido definido por el convenio y que considere que las medidas adoptadas por la Administración española implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté de acuerdo con las disposiciones del citado convenio.

b) Las personas nacionales del otro Estado que consideren que se ha producido un supuesto de discriminación en el sentido definido en los propios convenios.

2. La autoridad competente española podrá rechazar la admisión de la solicitud en los supuestos previstos en el artículo 11.2 de este reglamento. Asimismo, podrá formular los requerimientos de subsanación y mejora a los que se refiere el artículo 10 desde la fecha en que tenga conocimiento de la presentación de la solicitud.
3. Las actuaciones que, en su caso, deba realizar la autoridad española se regirán por lo dispuesto en los artículos 12 al 17, ambos inclusive, y por el artículo 20 de este reglamento.

CAPÍTULO III

Régimen del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria de ese otro Estado

Artículo 19. *Normativa aplicable al inicio, desarrollo y ejecución.*

1. Cuando el procedimiento a que se refiere el artículo 1.1.a) se inicie ante las autoridades competentes de otro Estado por acciones de la Administración tributaria de ese otro Estado, estará legitimada para solicitar el inicio de este procedimiento cualquier persona que sea residente en el otro Estado en el sentido definido por el correspondiente convenio y que considere que las medidas adoptadas por la Administración tributaria del citado Estado implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté de acuerdo con las disposiciones del citado convenio. La autoridad competente española podrá rechazar la admisión de la solicitud en los supuestos previstos en el artículo 11.2 de este reglamento. Asimismo, podrá formular los requerimientos de subsanación y mejora a los que se refiere el artículo 10 desde la fecha en que tenga conocimiento de la presentación de la solicitud.

2. Las actuaciones que, en su caso, deba realizar la autoridad española se regirán por lo dispuesto en los artículos siguientes de este capítulo y, en lo no previsto en este capítulo, por lo dispuesto en los artículos 12 al 17, ambos inclusive.

Artículo 20. *Comunicación de la fecha de inicio del cómputo del periodo para acceder a la comisión consultiva.*

Cuando el procedimiento amistoso se haya iniciado en el otro Estado, la autoridad competente española comunicará a la otra autoridad competente la fecha de recepción de la documentación relacionada con el caso. Dicha fecha será la de inicio del cómputo del periodo para poder acceder a la comisión consultiva.

Artículo 21. *Desarrollo y ejecución.*

1. La instrucción del procedimiento así como la fijación de la posición española corresponderá a la autoridad competente.

La instrucción de los procedimientos que sean competencia conjunta de la Dirección General de Tributos y de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria será coordinada por la Dirección General de Tributos.

2. Recibida la propuesta del otro Estado, la autoridad competente española elaborará su posición sobre el caso que se comunicará a la autoridad competente del otro Estado.

3. Para elaborar la respuesta española, la autoridad competente podrá solicitar la documentación y los informes que se consideren pertinentes, que deberán ser remitidos en un plazo de 3 meses desde la recepción de la solicitud.

CAPÍTULO IV

Régimen del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria del otro Estado

Artículo 22. *Normativa aplicable al inicio, desarrollo y ejecución.*

1. Cuando el procedimiento a que se refiere el artículo 1.1.a) se inicie ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria del otro Estado, y así esté dispuesto en un convenio o tratado para evitar la doble imposición aplicable en España, cualquier persona que sea residente en España en el sentido definido por el convenio correspondiente y que considere que las medidas adoptadas por la Administración tributaria del otro Estado implican o pueden implicar para ella una imposición

que no esté de acuerdo con las disposiciones del citado convenio, podrá someter su caso a la autoridad competente española.

2. También podrá someter el caso a las autoridades españolas, aquellas personas de nacionalidad española que consideren que se ha producido un supuesto de discriminación en el sentido definido por los propios convenios.

3. Las actuaciones que, en su caso, deba realizar la autoridad española se regirán por lo dispuesto en los artículos 7 al 17, ambos inclusive, con las especialidades previstas en el artículo 21.

TÍTULO III

Procedimiento sobre la aplicación del convenio CEE/90/436, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas

Artículo 23. *Disposiciones generales.*

1. Lo dispuesto en este título se aplicará cuando, a efectos impositivos, los resultados que se hallen incluidos en los beneficios de una empresa de un Estado contratante estén incluidos o vayan a incluirse probablemente también en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante, por no respetarse los principios que se enuncian en el artículo 4 del Convenio 90/436/CEE.

2. No se tramitará el procedimiento previsto en este título si las empresas de las que se trate, mediante actos que den lugar a una corrección de los beneficios con arreglo al artículo 4 del Convenio 90/436/CEE, han sido objeto de una sanción grave, en los términos establecidos en el citado convenio, con carácter firme. En el caso español tendrán dicha consideración las penas y sanciones a las que se refiere el apartado 10 de la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

3. Una vez iniciado el procedimiento amistoso quedará suspendido automáticamente, por la interposición de cualquier recurso o reclamación en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa contra las sanciones impuestas a que se refiere el apartado anterior, desde la interposición del primer recurso que proceda hasta que se dicte resolución o sentencia firme que resuelva con carácter definitivo si procede o no la imposición de la sanción. A estos efectos, el obligado tributario deberá comunicar a la autoridad competente, en el plazo de un mes, tanto la interposición del recurso como la resolución o sentencia definitiva, contado desde el día siguiente al de la interposición o al de la notificación de la resolución o sentencia, respectivamente.

CAPÍTULO I

Régimen del procedimiento cuando es iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria española

Artículo 24. *Normativa aplicable al inicio, desarrollo y ejecución.*

Cuando el procedimiento a que se refiere el artículo 1.1.b) se inicie ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria española, el procedimiento se regirá por lo dispuesto en los artículos 9 al 17, ambos inclusive, excepto el 13 y 16.2.a) y b), con las especialidades establecidas en los artículos siguientes.

Sección 1.ª Inicio

Artículo 25. *Legitimación.*

Podrán solicitar el inicio de este procedimiento las empresas residentes y los establecimientos permanentes situados en territorio español de una empresa residente en otro Estado miembro que haya suscrito el Convenio CEE/90/436 y que se encuentren en alguna de las situaciones previstas del artículo 4 del citado Convenio.

Artículo 26 Plazo.

La solicitud para iniciar el procedimiento deberá presentarse antes de transcurridos tres años contados desde el día siguiente al de la notificación del acto de liquidación tributaria o medida equivalente que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición con arreglo al artículo 1 del Convenio CEE/90/436.

Artículo 27. *Solicitud.*

1. La solicitud de inicio se formulará mediante escrito dirigido a la autoridad competente y deberá indicar si otros Estados contratantes están afectados.

2. El escrito deberá contener la información y documentación a la que se refiere el artículo 9 salvo lo dispuesto en el apartado 1.c).

Adicionalmente deberá incluirse una descripción por parte de la empresa de las razones que la amparan para sostener que no se han respetado los principios establecidos en el artículo 4 del Convenio CEE/90/436, y deberá comunicarse si se ha impuesto una sanción, aunque no tenga carácter definitivo. En el caso de que la sanción se haya impuesto con posterioridad a la solicitud de inicio, el obligado tributario deberá comunicar a la autoridad competente, en el plazo de un mes, la imposición de la sanción, aunque no tenga carácter definitivo.

Artículo 28. *Admisión de inicio.*

1. Se denegará motivadamente el inicio del procedimiento en los siguientes supuestos:

a) Cuando no se cumplan los principios recogidos en el artículo 4 del Convenio CEE/90/436.

b) Cuando la solicitud no se haya presentado dentro de los límites temporales recogidos en el Convenio CEE/90/436 o se presente por persona no legitimada.

c) Cuando se haya impuesto con carácter firme una sanción grave en los términos definidos en el Convenio CEE/90/436. En el caso español tendrán dicha consideración las penas y sanciones a las que se refiere el apartado 10 de la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

2. El procedimiento amistoso se iniciará en los siguientes casos:

a) Cuando la autoridad competente española considere que la solicitud es fundada y que puede por sí misma encontrar una solución.

b) Cuando la autoridad competente española considere que la solicitud es fundada y no puede por sí misma encontrar una solución. En este caso se comunicará a la autoridad competente del otro Estado que se ha admitido el inicio del procedimiento, que la presentación de la solicitud se ha producido dentro del plazo a que se refiere el artículo 26 y se adjuntará, cuando proceda, la documentación del caso. Asimismo, se señalará la fecha de inicio del cómputo del periodo de dos años para alcanzar un acuerdo, transcurrido el cual, si las autoridades competentes no han alcanzado un acuerdo, se constituirá la comisión consultiva a que se refiere el artículo 31. La decisión de admisión se notificará al obligado tributario, en la que se le indicará igualmente la fecha de inicio del periodo de 2 años.

Artículo 29. *Inicio del cómputo del periodo de dos años.*

1. El cómputo del periodo de dos años para poder acudir a la segunda fase prevista en el Convenio 90/436/CEE, se inicia en la última de las dos fechas siguientes:

a) Fecha de notificación del acto de liquidación tributaria o medida equivalente.

b) Fecha en la que la autoridad competente recibe la solicitud de inicio acompañada de toda la información y documentación a la que se refiere el artículo 27 anterior.

2. No obstante, cuando se interponga recurso administrativo o contencioso-administrativo, el inicio del cómputo del periodo de dos años o su interrupción se producirá de acuerdo con lo previsto en el artículo 7 del Convenio 90/436/CEE.

Sección 2.ª Desarrollo

Artículo 30. *Desarrollo de las actuaciones.*

La autoridad competente española elaborará una propuesta inicial sobre el caso que se comunicará a la autoridad competente del otro Estado.

Artículo 31. *Constitución y funcionamiento de una comisión consultiva.*

1. Si las autoridades competentes interesadas no llegasen a un acuerdo por el que se evite la doble imposición en un periodo de dos años, contado a partir de la fecha en que se inicie su cómputo de acuerdo con el artículo 29, constituirán una comisión consultiva a la que encargarán que emita un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición en cuestión.
2. Las autoridades competentes podrán acordar un período diferente al previsto en el apartado anterior, con la aprobación de las empresas asociadas interesadas.
3. La constitución, composición y funcionamiento de la comisión consultiva, así como la remisión de información, la participación del obligado tributario y de las autoridades competentes, se regirá por lo dispuesto en los artículos 9 y 10 del Convenio CEE/90/436.

Artículo 32. *Dictamen de la comisión consultiva.*

De conformidad con el artículo 11 del Convenio CEE/90/436 la comisión consultiva deberá emitir un dictamen en un plazo de 6 meses siguientes a la fecha en que haya sido consultada. Se considerará como fecha de consulta, la fecha a partir de la cual la comisión ha recibido toda la documentación e información relevante de los Estados implicados.

Sección 3.ª Terminación

Artículo 33. *Acuerdo de las autoridades competentes.*

1. Las autoridades competentes adoptarán de común acuerdo, basándose en las disposiciones del artículo 4 del Convenio CEE/90/436, una decisión que garantice la supresión de la doble imposición en un plazo de 6 meses contado a partir de la fecha en que la comisión consultiva haya emitido el dictamen.
2. Las autoridades competentes podrán adoptar un acuerdo que se aparte del dictamen de la comisión consultiva.
3. No podrá interponerse recurso alguno contra el acuerdo de las autoridades competentes ni, en su caso, contra el dictamen, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dicho acuerdo o dictamen.

CAPÍTULO II

Régimen del procedimiento cuando es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria española

Artículo 34. *Normativa aplicable al inicio, desarrollo y ejecución.*

1. Cuando el procedimiento a que se refiere el artículo 1.1.b) se inicie ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria española, estarán legitimadas para solicitar el inicio las personas que estén en las situaciones reguladas en los artículos 4 y 6 del Convenio 90/436/CEE. En este sentido, estarán legitimadas las empresas residentes del otro Estado miembro y los establecimientos permanentes situados en el territorio del otro Estado miembro de una empresa residente en otro Estado miembro siempre y cuando el otro Estado miembro haya suscrito el Convenio CEE/90/436.

2. La autoridad competente española podrá rechazar la admisión de la solicitud en los supuestos a que se refiere el artículo 28.1.

3. El procedimiento se regirá por lo dispuesto en los artículos 12 al 17 ambos inclusive, excepto el 13 y el 16.2.a) y b), con las especialidades de los artículos 30 al 33 en cuanto a su desarrollo y ejecución.

CAPÍTULO III

Régimen del procedimiento cuando es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria de ese otro Estado

Artículo 35. *Normativa aplicable al inicio, desarrollo y ejecución.*

Cuando el procedimiento a que se refiere el artículo 1.1.b) se inicie ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria de ese otro Estado, el procedimiento se regirá por lo dispuesto en el artículo anterior en lo referente al inicio, y por lo dispuesto en los artículos 12 al 17, ambos inclusive, excepto el 13 y 16.2.a) y b), con las especialidades de los artículos 31 a 33 y el artículo 21, en cuanto a su desarrollo y ejecución.

CAPÍTULO IV

Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria del otro Estado

Artículo 36. *Normativa aplicable al inicio, desarrollo y ejecución.*

Cuando el procedimiento a que se refiere el artículo 1.1.b) se inicie ante las autoridades competentes españolas por acciones de la Administración tributaria del otro Estado, el procedimiento se regirá por lo dispuesto en los artículos 24 al 33, ambos inclusive, excepto el 30, y por el artículo 21.

TÍTULO IV

Los mecanismos de resolución de litigios a que se refiere la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea

CAPÍTULO I

Inicio

Artículo 37. *Legitimación.*

Podrá solicitar el inicio de este mecanismo todo obligado tributario que cumpla los siguientes requisitos:

a) Que sea una persona residente en España u otro Estado miembro en el sentido definido por el correspondiente convenio o tratado internacional aplicable en España por el que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio, y

b) Que su tributación se vea afectada directamente por las medidas adoptadas por España o por otro u otros Estados miembros que impliquen o puedan implicar una imposición no acorde con las disposiciones de los convenios o tratados internacionales aplicables en España por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio.

Artículo 38. *Plazo.*

La solicitud deberá presentarse en el plazo de tres años contados a partir del día siguiente al de la notificación del acto de liquidación o medida equivalente que implique o pueda implicar una imposición no acorde con las disposiciones de los convenios o tratados internacionales aplicables en España por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio.

Artículo 39. *Normativa aplicable al inicio.*

El mecanismo a que se refiere el artículo 1.1.c) se regirá por lo dispuesto en los artículos 9, 10 y 11, inclusive, con las siguientes especialidades:

a) El obligado tributario deberá dirigir la solicitud regulada en el artículo 9, simultáneamente y con la misma información, al resto de las autoridades competentes afectadas, salvo que sea uno de los obligados tributarios comprendidos en el artículo 57 de este reglamento.

En este último caso, la solicitud de inicio podrá presentarse únicamente a la autoridad competente española, quien, en el plazo de dos meses contados a partir de la fecha de la entrada en su registro de dicha solicitud, enviará simultáneamente una notificación a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados. Se considerará que el obligado tributario ha presentado la solicitud de inicio a todos los Estados miembros afectados en la fecha de dicha notificación.

b) En la notificación entre autoridades competentes contemplada en el artículo 9.4, la autoridad competente informará asimismo de la lengua o lenguas que se propone utilizar en sus comunicaciones durante los procedimientos pertinentes.

c) El solicitante que reciba un requerimiento conforme con lo establecido en el artículo 10 deberá enviar simultáneamente a las autoridades competentes de los demás Estados afectados una copia de su respuesta.

No obstante, lo anterior, cuando el obligado tributario sea uno de los comprendidos en el artículo 57 este reglamento, la citada respuesta podrá presentarse únicamente a la autoridad competente española, quien, en el plazo de dos meses a partir de la entrada en su registro de la misma, enviará una notificación simultáneamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados, junto con una copia de la información presentada. Se considerará que la información ha sido recibida por todos los Estados afectados en la fecha de su entrada en el registro de la autoridad competente.

d) La falta de atención en plazo de un requerimiento de subsanación podrá determinar la terminación del mecanismo.

Artículo 40. *Resolución de la admisión de inicio por parte de la comisión consultiva.*

1. Cuando el inicio del mecanismo haya sido denegado por al menos uno de los Estados miembros afectados, pero no por todos, el obligado tributario podrá solicitar a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados la constitución de una comisión consultiva de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45.

Se considerará que ha sido denegado el inicio del mecanismo por un Estado miembro afectado en los siguientes supuestos:

a) Cuando la decisión denegatoria de la autoridad competente no pueda ser recurrida de conformidad con la normativa nacional del Estado miembro afectado al que pertenezca,

b) Cuando se dicte resolución administrativa o judicial de carácter firme que confirme la decisión denegatoria de la autoridad competente.

2. Solo podrá realizarse la solicitud de constitución de una comisión consultiva cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no pueda interponerse un recurso por haberse agotado el plazo correspondiente,

b) Que no haya recurso pendiente,

c) Que el obligado tributario haya renunciado formalmente a su derecho a recurrir, y

d) Si el inicio ha sido denegado por resolución administrativa o judicial de carácter firme que confirme la decisión denegatoria de la autoridad competente, que dicha resolución no tenga carácter vinculante para la autoridad competente.

3. Dicha solicitud deberá presentarse por escrito en el plazo de cincuenta días naturales a partir del día siguiente al de la notificación de la última decisión que dé acceso a la comisión consultiva de conformidad con el apartado 1 de este artículo. La comisión consultiva se constituirá en el plazo de ciento veinte días naturales a partir de la entrada en el registro de la autoridad competente de dicha solicitud, y, una vez creada, su presidente deberá comunicarlo al obligado tributario sin demora.

4. No obstante lo establecido en el apartado 1, cuando el obligado tributario sea uno de los comprendidos en el artículo 57 de este reglamento, la solicitud de constitución de la comisión consultiva podrá presentarse únicamente a la autoridad competente española. Dicha autoridad competente enviará una notificación simultáneamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados en el plazo de dos meses a partir de la entrada en su registro de dicha solicitud. Se considerará que el obligado tributario ha presentado la solicitud a todos los Estados miembros afectados en la fecha de dicha notificación.

5. La comisión consultiva a que se refiere este artículo adoptará una decisión relativa a la admisión de inicio en el plazo de seis meses a partir de la fecha de su constitución y notificará su decisión a las autoridades competentes en un plazo de treinta días naturales a partir de su adopción.

En caso de que se haya ejercido el derecho de recurso, la resolución del tribunal económico administrativo se tendrá en cuenta a estos efectos.

6. Cuando la comisión consultiva confirme que se cumplen todos los requisitos establecidos para la admisión de inicio en el artículo 9 y, en su caso, en el artículo 10, el mecanismo se iniciará a solicitud de cualquiera de las autoridades competentes. La autoridad competente que solicite el inicio procederá a notificarlo a la comisión consultiva, a las demás autoridades competentes afectadas y al obligado tributario. El plazo de dos años previsto en el artículo 41, se contará a partir de la fecha de la notificación de la decisión adoptada por la comisión consultiva sobre la admisión del inicio del procedimiento amistoso.

Si ninguna de las autoridades competentes solicita que se inicie el procedimiento amistoso en el plazo de sesenta días naturales a partir de la fecha de notificación de la decisión de la comisión consultiva, ésta emitirá un dictamen sobre el modo de resolver la cuestión objeto del procedimiento con arreglo al artículo 51, apartado 1. En ese caso, y a efectos de la aplicación de dicho artículo, se considerará que la comisión consultiva se constituyó en la fecha en que finalizó el plazo de sesenta días naturales mencionado.

CAPÍTULO II

Desarrollo

Artículo 41. *Desarrollo de las actuaciones.*

1. Cuando las autoridades competentes de los Estados miembros afectados decidan admitir el inicio y no puedan por sí mismas encontrar una solución, procurarán solucionar la cuestión objeto del procedimiento de mutuo acuerdo, en el plazo de dos años a partir de la última notificación de cualquiera de los Estados miembros afectados relativa a la admisión de inicio.

No obstante lo anterior, cuando el obligado tributario haya recurrido las medidas que impliquen o puedan implicar una imposición no acorde con los convenios o tratados internacionales aplicables en España por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio, dicho plazo comenzará a partir de la última de las dos fechas siguientes:

a) La fecha establecida en el párrafo primero de este apartado, o
b) La fecha en que dichos recursos se hayan suspendido.

El plazo de dos años a que se refiere este apartado podrá prorrogarse por un período de hasta un año a solicitud, por escrito y de forma motivada, de una autoridad competente a las demás autoridades competentes de los Estados miembros afectados.

2. Sin perjuicio de lo establecido en este capítulo, el procedimiento a que se refiere el artículo 1.1.c) se regirá por lo dispuesto en el artículo 12, con la siguiente especialidad:

El obligado tributario que reciba un requerimiento previsto en el artículo 12.2, segundo párrafo, de este reglamento, deberá enviar simultáneamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados una copia de su respuesta.

No obstante lo anterior, cuando el obligado tributario sea uno de los comprendidos en el artículo 57 de este reglamento, la citada respuesta podrá presentarse únicamente a la autoridad competente española, quien, en el plazo de dos meses a partir de la entrada en su registro de la misma, enviará una notificación simultáneamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados, junto con una copia de la información presentada. Se considerará que la información ha sido recibida por todos los Estados afectados en la fecha de su entrada en el registro de la autoridad competente.

3. Cuando las autoridades competentes de los Estados afectados no hayan alcanzado un acuerdo sobre la manera de resolver de mutuo acuerdo la cuestión objeto del procedimiento dentro del plazo establecido en el apartado 1, la autoridad competente informará al obligado tributario, indicando los motivos de la imposibilidad de alcanzar un acuerdo.

Artículo 42. *Solicitud de constitución de la comisión consultiva para la resolución de la cuestión objeto de procedimiento.*

Cuando las autoridades competentes de los Estados miembros afectados no hayan llegado a un acuerdo sobre la manera de solucionar la cuestión objeto del procedimiento en el plazo previsto en el artículo 41, apartado 1, el obligado tributario podrá solicitar a la autoridad competente la constitución de una comisión consultiva de conformidad con lo dispuesto en el artículo 45.

Dicha solicitud deberá presentarse por escrito en el plazo de cincuenta días naturales a partir del día siguiente al de la notificación emitida en virtud del artículo 41, apartado 3. La comisión consultiva se constituirá en el plazo de ciento veinte días naturales a partir de la entrada en el registro de la autoridad competente de dicha solicitud, y una vez creada, su presidente deberá comunicarlo al obligado tributario sin demora.

No obstante lo anterior, cuando el obligado tributario sea uno de los comprendidos en el artículo 57 de este reglamento, dicha solicitud podrá presentarse únicamente a la autoridad competente española, quien, en el plazo de dos meses a partir de la entrada en su registro de dicha solicitud, enviará una notificación simultáneamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados. Se considerará que el obligado tributario ha presentado la solicitud a todos los Estados miembros afectados en la fecha de dicha notificación.

Artículo 43. *Denegación de acceso a la comisión consultiva.*

1. La autoridad competente denegará el acceso a la comisión consultiva indicada en el artículo 42:

a) Cuando se hayan impuesto con carácter firme las penas y sanciones a las que se refiere el apartado 10 de la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, o

b) Caso por caso, cuando una cuestión objeto del procedimiento no conlleve doble imposición. En tal caso, la autoridad competente informará sin demora al obligado tributario y a las autoridades competentes de los otros Estados miembros afectados.

2. A efectos de este artículo, se entiende por doble imposición la imposición por dos o más Estados miembros de uno de los impuestos contemplados por un acuerdo o convenio a los que se hace referencia en el artículo 1 con respecto a la misma renta o patrimonio imponibles cuando ello conlleve:

a) Una carga fiscal suplementaria,
b) Un incremento de la deuda tributaria, o
c) La anulación o reducción de pérdidas que podrían utilizarse para compensar los beneficios imponibles.

Artículo 44. *Información, pruebas y comparecencias.*

1. A efectos del procedimiento contemplado en los artículos 40, apartado 1, y 42, cuando así lo acuerden las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, el obligado u obligados tributarios podrán facilitar a la comisión consultiva o a la comisión de resolución alternativa prevista en el artículo 48 de este reglamento cualesquiera información, pruebas o documentos que puedan ser pertinentes para la decisión.

La comisión correspondiente podrá solicitar al obligado tributario y a la autoridad competente cualquier información, pruebas o documentos. Sin embargo, la autoridad competente podrá negarse a facilitar dicha información en cualquiera de los casos siguientes:

a) Cuando la obtención de la información requiera la realización de medidas administrativas que sean contrarias al Derecho interno;
b) Cuando no pueda obtenerse información en virtud del Derecho interno;
c) Cuando la información ataña a secretos comerciales, empresariales, industriales o profesionales o a procedimientos comerciales;
d) Cuando la divulgación de información sea contraria al orden público.

2. Los obligados tributarios podrán, previa solicitud y con el consentimiento de las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, comparecer o hacerse representar ante la comisión correspondiente, debiendo hacerlo si esta así lo solicitase.

3. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los miembros de la comisión correspondiente estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de los datos tributarios que conocieran en su condición de tales, sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de la normativa interna de los otros Estados miembros afectados en el ámbito propio de su jurisdicción, en relación con la información que obtengan durante la tramitación del procedimiento por la comisión consultiva establecida en los artículos 40, apartado 1, y 42. Los obligados tributarios, y cuando proceda sus representantes, se comprometerán a tratar como secreta toda información (incluido el conocimiento de documentos) que obtengan durante dichos procedimientos. La autoridad competente podrá solicitar de los obligados tributarios y sus representantes una declaración a tal efecto.

Artículo 45. *Comisión consultiva.*

1. La comisión consultiva a que se refieren los artículos 40, apartado 1, y 42 tendrá la siguiente composición:

a) Un presidente;
b) Un representante de cada autoridad competente afectada;
c) Una personalidad independiente que será designada por cada autoridad competente de los Estados miembros afectados a partir de la lista a que se refiere el artículo 46.

Cuando las autoridades competentes así lo acuerden, el número de representantes y el de personalidades independientes podrá aumentarse a dos para cada autoridad competente.

Tras el nombramiento de la personalidad independiente, o las personalidades independientes en el supuesto de que se haya ejercido la opción que ofrece el párrafo anterior, la autoridad competente nombrará a un suplente para cada una de ellas, para el caso de que no puedan ejercer sus funciones.

2. La autoridad competente acordará con las autoridades competentes de los Estados miembros afectados las normas para la designación de las personalidades independientes.

3. Cuando las normas de designación de las personalidades independientes no se hayan acordado conforme a lo dispuesto en el apartado 2, la designación de dichas personalidades se realizará por sorteo.

4. Excepto en caso de que las personalidades independientes hayan sido designadas conforme al artículo 47, apartado 1, la autoridad competente podrá oponerse al nombramiento de cualquier personalidad independiente por un motivo previamente acordado entre las autoridades competentes de los Estados miembros afectados o cuando dicha personalidad:

a) Pertenezca a una de las administraciones fiscales afectadas o trabaje en nombre de las mismas, o lo haya hecho en cualquier momento durante los tres años anteriores;
b) Tenga o haya tenido una participación importante o un derecho de voto en la empresa del obligado tributario, o haya sido empleada o asesora de cualquier obligado tributario de que se trate, en cualquier momento de los últimos cinco años anteriores a la fecha de su designación;
c) No ofrezca garantías suficientes de objetividad para la resolución de la cuestión o cuestiones sobre los que deba pronunciarse;
d) Sea empleada de una sociedad que preste asesoría en materia fiscal o facilite por otros medios asesoría fiscal con carácter profesional, o haya estado en esa situación en algún momento en los tres años previos a la fecha de su designación.

5. La autoridad competente podrá exigir que una personalidad que haya sido designada en virtud del apartado 2 o 3, o su suplente, revele todo interés, relación o asunto que pueda afectar a su independencia o imparcialidad o que pueda crear razonablemente una impresión de parcialidad en el procedimiento.
6. Durante un período de doce meses tras la fecha de adopción de la decisión por la comisión consultiva, toda personalidad independiente que sea parte de dicha comisión se abstendrá de incurrir en ninguno de los motivos mencionados en el apartado 4.
7. Los representantes de las autoridades competentes y las personalidades independientes nombradas de conformidad con el apartado 1 del presente artículo elegirán a un presidente de entre la lista de personalidades a que se refiere el artículo 46. Salvo acuerdo en contrario de los citados representantes de cada autoridad competente y personalidades independientes, el presidente será un juez.

Artículo 46. *Lista de personalidades independientes.*

1. En la lista de personalidades independientes figurarán todas las designadas como tal por los Estados miembros.
2. La Dirección General de Tributos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria elegirán de mutuo acuerdo al menos tres personas competentes, independientes y capaces de actuar con imparcialidad e integridad para formar parte de la lista de personalidades independientes. En caso de que, con posterioridad a su designación, alguna de ellas incurra en las causas recogidas en el apartado 4 del artículo 45, la Dirección General de Tributos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria decidirán de mutuo acuerdo su sustitución.
3. La Dirección General de Tributos comunicará a la Comisión los nombres de las personalidades independientes elegidas en virtud del apartado anterior, facilitándole información completa y actualizada sobre sus antecedentes académicos y profesionales, competencias, conocimientos técnicos y conflictos de intereses. En la comunicación, se especificará cuál de ellas podrá ser nombrada presidente.
4. La Dirección General de Tributos informará sin demora a la Comisión de cualquier cambio introducido en la lista de personalidades independientes.
5. Cuando por razones de falta de independencia, la Dirección General de Tributos se oponga, previo acuerdo con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a que una persona permanezca en la lista de personalidades independientes, deberá informar de ello a la Comisión proporcionando las pruebas oportunas.
En el caso de que otro Estado miembro haya mostrado oposición a una de las personalidades independientes designadas por las autoridades españolas, la Dirección General de Tributos será el órgano que recibirá la información de dicha oposición y las pruebas que la fundamenten. La Dirección General de Tributos dispondrá de un plazo de seis meses para adoptar las medidas necesarias y decidir si mantener o no a dicha persona en la lista, informando de ello sin demora a la Comisión.

Artículo 47. *Nombramientos por parte del organismo nacional de designación.*

1. Si una comisión consultiva no estuviera constituida en el plazo previsto en los artículos 40, apartado 3, y 42, el obligado tributario podrá solicitar al Tribunal Económico-Administrativo Central que ejerza las funciones de designación para la constitución de la comisión consultiva.

Cuando la autoridad competente no haya designado a la personalidad independiente y a su suplente, el obligado tributario podrá solicitar al Tribunal Económico-Administrativo Central su designación de entre la lista a que se refiere el artículo 46.

En caso de que las autoridades competentes de todos los Estados miembros afectados no hayan designado a las personalidades independientes, el obligado tributario podrá solicitar al Tribunal Económico-Administrativo Central y, en su caso, a los organismos correspondientes de los restantes Estados miembros, la designación de las personalidades independientes de entre la lista a que se refiere el artículo 46. Dichas personalidades independientes nombrarán al presidente por sorteo de entre la citada lista de conformidad con el artículo 45, apartado 3.

La solicitud a que hace referencia este apartado deberá presentarse ante el Estado español cuando haya sido la autoridad competente de éste la que no haya nombrado a la personalidad independiente y a su suplente. En caso de que haya más de un obligado tributario en el procedimiento, los obligados tributarios residentes en España deberán presentar la citada solicitud ante el Estado español.

A estos efectos, la designación se realizará por el Presidente del Tribunal o el titular del órgano del Tribunal que el Presidente considere oportuno.

2. La solicitud del obligado tributario para el nombramiento de las personalidades independientes y sus suplentes con arreglo al apartado 1 deberá realizarse en el plazo de treinta días naturales contados desde la finalización del periodo de ciento veinte días naturales previsto en los artículos 40, apartado 3, y 42.

3. El Tribunal Económico-Administrativo Central adoptará una decisión sobre la designación en virtud del apartado 1, y la notificará al solicitante en el plazo de dos meses desde la recepción de la solicitud. Transcurrido dicho plazo el solicitante podrá entender denegada la solicitud. La denegación será susceptible de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente.

El Tribunal Económico-Administrativo Central informará de la designación a la autoridad competente española, la cual a su vez informará sin demora a la autoridad competente de los demás Estados miembros afectados. La autoridad competente española podrá interponer recurso contencioso-administrativo contra la designación ante el órgano jurisdiccional competente.

Artículo 48. *Comisión de resolución alternativa.*

1. La autoridad competente podrá convenir con las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados la constitución de una comisión de resolución alternativa (en lo sucesivo, «comisión de resolución alternativa»), en lugar de una comisión consultiva. La autoridad competente podrá convenir asimismo en la creación de una comisión de resolución alternativa de litigios en forma de comité con carácter permanente.

2. Su composición, la forma, las técnicas de resolución de conflictos y el funcionamiento, se convendrán de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

Artículo 49. *Normas de funcionamiento.*

1. En el plazo de ciento veinte días naturales previsto en los artículos 40, apartado 3, y 42, la autoridad competente notificará al obligado tributario lo siguiente:

a) Las normas de funcionamiento de la comisión respectiva;

b) La fecha en que se adoptará el dictamen sobre la resolución de la cuestión objeto del procedimiento;

c) Los artículos del convenio o tratado y de la normativa interna, en su caso, aplicables.

2. La autoridad competente acordará con las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados las normas de funcionamiento que incluirán, en particular:

a) La descripción y las características de la cuestión objeto del procedimiento;
b) Las cuestiones legales y fácticas que deben resolverse de acuerdo con lo convenido entre las autoridades competentes de los Estados miembros afectados;
c) La forma de la comisión convenida, que será bien una comisión consultiva o una comisión de resolución alternativa, así como el tipo de procedimiento para la resolución alternativa en caso de que este difiera del procedimiento de dictamen independiente aplicado por una comisión consultiva;
d) Los plazos del procedimiento;
e) La composición de la comisión pertinente (incluido el número y los nombres de los miembros, los datos relativos a sus competencias y cualificaciones, así como la divulgación de los conflictos de intereses de los miembros);
f) Las reglas que rigen la participación del obligado tributario y de terceros en el procedimiento, los canjes de notas, datos y pruebas, las costas y cualesquiera otros aspectos procedimentales u organizativos;
g) Los aspectos logísticos de los procedimientos de la comisión consultiva y de la emisión de su dictamen.

Si una comisión consultiva hubiera sido constituida para emitir un dictamen con arreglo al artículo 40, apartado 1, en las normas de funcionamiento solo se recogerá la información a que se refieren las letras a), d), e) y f) de este apartado.
3. Si las autoridades competentes no notifican las normas de funcionamiento al obligado tributario de conformidad con los apartados 1 y 2, las personalidades independientes y el presidente completarán las normas de funcionamiento con arreglo a lo establecido a tal efecto por la Comisión Europea y se las enviarán al obligado tributario en el plazo de dos semanas a partir del establecimiento de la comisión pertinente. Cuando las personalidades independientes y el presidente discrepen sobre las normas de funcionamiento o no se las notifiquen al obligado tributario, este podrá dirigirse al Tribunal Económico-Administrativo Central o a los organismos correspondientes de los restantes Estados miembros para obtener una orden para la aplicación de las normas de funcionamiento.

Artículo 50. *Costes del procedimiento.*

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2, y a menos que las autoridades competentes de los Estados miembros afectados hayan acordado otra cosa, España sufragará la parte correspondiente al reparto a partes iguales entre los Estados miembros afectados de los siguientes costes:

a) Los gastos de las personalidades independientes, cuyo importe equivale a la media del importe habitual pagado a los altos funcionarios de los Estados miembros de que se trate, y
b) Los honorarios de las personalidades independientes, cuando proceda, que deberán limitarse a 1.000 euros por persona y día de reunión de la comisión consultiva correspondiente.

En ningún caso, los costes soportados por el obligado tributario correrán a cargo del Estado español.
2. Todos los costes recogidos en el apartado 1, letras a) y b), correrán a cargo del obligado tributario, cuando las autoridades competentes de los Estados miembros afectados así lo acuerden, si este:

a) Desiste con arreglo al artículo 53, o
b) Solicita la constitución de una comisión conforme a lo dispuesto en el artículo 40, apartado 1, y esta decide que las autoridades competentes de que se trate denegaron correctamente el inicio,

Artículo 51. *Dictamen de la comisión.*

1. La comisión correspondiente emitirá en el plazo de seis meses desde la fecha de su creación, un dictamen dirigido a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados.

Dicho plazo podrá prorrogarse tres meses cuando la comisión correspondiente considere que la cuestión objeto del procedimiento es de tal índole que necesitará de más de seis meses para emitir un dictamen, en cuyo caso informará de dicha prórroga a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados y a los obligados tributarios.

2. La comisión respectiva basará su dictamen en las disposiciones del convenio o tratado internacional aplicable a que se refiere el artículo 1.1.c) así como en la normativa tributaria interna de los Estados miembros afectados, en cuanto resulte aplicable.

3. La comisión respectiva adoptará su dictamen por mayoría simple de sus miembros. Si no se lograra la mayoría, el voto del presidente será dirimente para la adopción del dictamen definitivo. El presidente comunicará el dictamen a las autoridades competentes.

4. El dictamen de la comisión respectiva se emitirá por escrito.

CAPÍTULO III

Terminación

Artículo 52. *Terminación del procedimiento.*

El procedimiento amistoso podrá terminar por alguna de las siguientes causas:

a) Por desistimiento de la persona que solicitó el inicio del procedimiento amistoso en los términos del artículo 53 de este reglamento.

b) Por inexistencia o desaparición de la cuestión objeto del procedimiento.

En este caso, todos los procedimientos contemplados en este título deberán terminar con efecto inmediato, y la autoridad competente informará sin demora al obligado tributario de esta situación y de las razones generales de la misma.

c) Por falta de atención reiterada, por parte del obligado tributario, de los requerimientos de información adicional durante el procedimiento amistoso realizados por cualquiera de la autoridad competente de cualquiera de los Estados afectados, previa consulta con la autoridad competente de los otros Estados;

d) Por sentencia firme de un tribunal español o por cualquier otra decisión equivalente de un Tribunal de otro Estado afectado, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1.ª Que dicha sentencia o decisión equivalente se refiera a los elementos de la obligación tributaria que hayan sido objeto del procedimiento amistoso; y

2.ª Siempre que, en virtud del Derecho nacional del Estado cuyos tribunales han dictado la sentencia o decisión equivalente, la autoridad competente quede vinculada por dicha decisión.

e) Por acuerdo de la autoridad competente española cuando considere que la solicitud es fundada y puede por sí misma encontrar una solución de conformidad con lo establecido en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 54.

f) Por acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados miembros afectados de conformidad con lo establecido en el artículo 54.

Las autoridades competentes notificarán a las demás autoridades competentes de los Estados miembros afectados las causas de terminación pertinentes.

Artículo 53. *Desistimiento.*

A efectos de lo dispuesto en la letra a) del artículo 52 de este reglamento, la persona que solicitó el inicio del procedimiento amistoso presentará simultáneamente a todas las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, una notificación escrita de desistimiento. Dicha notificación pondrá fin con efecto inmediato a todos los procedimientos contemplados en este título. La autoridad competente informará sin demora a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados de la recepción de una notificación de desistimiento.

No obstante lo anterior, cuando el obligado tributario sea uno de los comprendidos en el artículo 57 de este reglamento, el desistimiento podrá presentarse únicamente a la autoridad competente española, quien, en el plazo de dos meses a partir de la entrada de dicho desistimiento en su registro enviará una notificación simultáneamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados. Se considerará que el obligado tributario ha presentado el desistimiento a todos los Estados miembros afectados en la fecha de dicha notificación.

Artículo 54. *Acuerdo entre las autoridades competentes.*

1. El procedimiento amistoso podrá terminar por acuerdo entre las autoridades competentes.
2. Cuando la comisión consultiva o la comisión de resolución alternativa hayan emitido un dictamen de conformidad con el artículo 51, el acuerdo entre las autoridades competentes deberá alcanzarse en el plazo de seis meses contados a partir de la notificación de dicho dictamen. En caso contrario, las autoridades competentes quedarán vinculadas por el dictamen de la comisión.
3. La autoridad competente notificará en el plazo de treinta días naturales al obligado tributario el acuerdo alcanzado, quien podrá aceptarlo o rechazarlo.
4. El acuerdo será vinculante para la autoridad competente siempre que el obligado tributario acepte el contenido del mismo conforme a lo establecido en el artículo 16 de este reglamento.
5. El acuerdo entre las autoridades competentes no sentará precedente.

Artículo 55. *Publicación del acuerdo.*

1. Cuando las autoridades competentes hayan alcanzado un acuerdo en virtud de lo establecido en el artículo 54, apartado 2, dicho acuerdo podrá publicarse íntegramente, si así lo han convenido las autoridades competentes de los Estados miembros afectados previo consentimiento de los obligados tributarios.
2. Cuando las autoridades competentes o el obligado tributario de que se trate no hubieran dado su consentimiento a la publicación íntegra de dicho acuerdo, se publicará un resumen de dicho acuerdo que contendrá una descripción del problema expuesto y del objeto, la fecha y los períodos de liquidación, la base jurídica, el sector, y un breve sumario del resultado final y la descripción del método de arbitraje utilizado, en su caso.

La autoridad competente remitirá al obligado tributario la información que haya de hacerse pública con arreglo al párrafo anterior antes de su publicación, quien, en el plazo de sesenta días naturales a partir de la recepción de tal información, podrá solicitar la no publicación de cualquier información que ataña a secretos comerciales, empresariales, industriales o profesionales o a procedimientos comerciales, o que sea contraria al orden público.

3. Las autoridades competentes notificarán sin demora a la Comisión Europea la información que haya de publicarse de conformidad con el apartado 2.

CAPÍTULO IV

Ejecución

Artículo 56. *Normativa aplicable a la fase de ejecución.*

La ejecución del acuerdo al que se refiere el artículo 54 se regirá por lo dispuesto en el artículo 17 de este reglamento.

CAPÍTULO V

Disposiciones especiales

Artículo 57. *Disposiciones especiales.*

A los efectos de lo establecido en los artículos 39, letras a), segundo párrafo, y c), segundo párrafo; 40.4; 41.2, tercer párrafo; 42, tercer párrafo, y 53, segundo párrafo, se entiende por obligado tributario un residente fiscal en España que:

a) Sea un particular, o
b) No sea una empresa grande y no forme parte de un grupo grande, de acuerdo con el artículo 3, apartados 4 y 7, de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013.

TÍTULO V

Suspensión del ingreso de la deuda

Artículo 58. *Suspensión del ingreso de la deuda.*

1. Se podrá solicitar la suspensión del ingreso de la deuda en los procedimientos previstos en el artículo 1 cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se haya solicitado el inicio de los procedimientos a que se refiere el párrafo anterior.
b) Que no se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o en vía contenciosa-administrativa.
c) Que se aporten las garantías previstas en el apartado 6.2.º de la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

2. En lo no dispuesto en este título será de aplicación el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Artículo 59. *Obligados tributarios.*

Podrá solicitar la suspensión del ingreso de la deuda cualquier persona que haya solicitado el inicio de los procedimientos previstos en el artículo 1.

Artículo 60. *Legitimación.*

Podrá solicitar el inicio de este mecanismo todo obligado tributario que cumpla los siguientes requisitos:

a) Que sea una persona residente en España u otro Estado miembro en el sentido definido por el correspondiente convenio o tratado internacional aplicable en España por el que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio, y
b) Que su tributación se vea afectada directamente por las medidas adoptadas por España o por otro u otros Estados miembros que impliquen o puedan implicar una imposición no acorde con las disposiciones de los convenios o tratados internacionales aplicables en España por los que se dispone la eliminación de la doble imposición de la renta y, en su caso, del patrimonio.

Artículo 61. *Solicitud de suspensión.*

1. Podrá solicitarse la suspensión regulada en este título desde la presentación de la solicitud de inicio de los procedimientos previstos en el artículo 1.
2. La solicitud de suspensión que no esté vinculada a los procedimientos previstos en el artículo 1 carecerá de eficacia, sin necesidad de un acuerdo expreso de inadmisión.
3. Si el obligado tributario al tiempo de solicitar la suspensión prevista en este título puede todavía solicitar la suspensión en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa, la solicitud no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a

todos los efectos. En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al obligado tributario.

4. Cuando el obligado tributario no pueda seguir obteniendo la suspensión del ingreso de la deuda en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa, podrá solicitar la suspensión prevista en este título.

5. La suspensión deberá solicitarse mediante la presentación de un escrito que deberá contener los siguientes extremos y deberá ir acompañado de la siguiente documentación, así como de cualquier otra que el obligado tributario estime pertinente para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado tributario. En el caso de que se actúe por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa y la acreditación de la representación.

b) Órgano ante el que se solicita la suspensión.

c) Documento en que se formalice la garantía aportada, que deberá constituirse ante el órgano competente para recaudar y deberá incorporar las firmas de los otorgantes legitimados por un fedatario público, por comparecencia ante la Administración autora del acto o generadas mediante un mecanismo de autenticación electrónica. Dicho documento podrá ser sustituido por su imagen electrónica con su misma validez y eficacia, siempre que el proceso de digitalización garantice su autenticidad e integridad.

d) Acto administrativo, actuación administrativa o autoliquidación generadora de la deuda cuya suspensión se solicita, indicando los datos identificativos y las fechas de los actos o actuaciones anteriores.

e) Copia de la presentación del escrito de solicitud de inicio de los procedimientos previstos en al artículo 1 y, en caso de que hubiera sido admitido al presentar la solicitud de suspensión, copia de la admisión de inicio de los procedimientos previstos en al artículo 1.

f) Declaración en la que se haga constar que no puede solicitar la suspensión en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa.

g) Domicilio que el obligado tributario señala a los efectos de notificaciones.

h) Lugar, fecha y firma del escrito o la solicitud.

6. Cuando la solicitud de suspensión no se acompañe del documento en que se formalice la garantía aportada o no se acompañe la copia del escrito de solicitud de inicio de los procedimientos previstos en el artículo 1 o, en su caso, de la copia de la admisión de inicio, aquella no surtirá efectos suspensivos y se tendrá por no presentada a todos los efectos. En este supuesto se procederá al archivo de la solicitud y a su notificación al obligado tributario.

7. Cuando la solicitud no reúna los requisitos que señala el apartado 5 anterior o cuando sea necesaria la subsanación de defectos del documento en que se formalice la garantía, se requerirá al obligado tributario para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos con indicación de que la falta de atención a dicho requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud o el escrito.

Artículo 62. *Garantías de la suspensión.*

1. La garantía deberá cubrir el importe de la deuda y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión. Las garantías quedarán, a los efectos de su eventual ejecución a disposición del órgano competente de recaudación.

2. Cuando el obligado tributario solicite la suspensión en el supuesto previsto en el artículo 61.4, las garantías aportadas ante los órganos administrativos o contencioso-administrativos seguirán siendo válidas, siempre y cuando fueran las mismas que las previstas en el apartado 1 de este artículo. El documento que formalice la garantía deberá ponerse a disposición del órgano de recaudación competente, así como el documento de ampliación de la garantía que, en su caso, resulte necesaria para la suspensión. En estos supuestos, la suspensión mantendrá sus efectos durante la substanciación de los procedimientos previstos en el artículo 1.

3. Si el acuerdo que recayese en los procedimientos previstos en el artículo 1 modificara el importe de la deuda a ingresar, la garantía aportada quedará afecta al pago de la nueva cuota o cantidad resultante y recargos que correspondan.

Artículo 63. *Efectos de la concesión o de la denegación de la suspensión.*

1. Cuando se haya admitido el inicio de los procedimientos previstos en el artículo 1, la solicitud de suspensión que cumpla los requisitos previstos en los párrafos b) y c) del artículo 58.1 y con lo establecido en el artículo 61 suspenderá la recaudación de la deuda durante la substanciación de los procedimientos previstos en el artículo 1. La suspensión se entenderá acordada desde la fecha de la solicitud y dicha circunstancia deberá notificarse al obligado tributario.

Cuando sea necesaria la subsanación de defectos del documento en que se formalice la garantía de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61.7 y aquellos hayan sido subsanados, el órgano competente acordará la suspensión con efectos desde la solicitud. El acuerdo de suspensión deberá ser notificado al obligado tributario.

Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el obligado tributario, pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la suspensión. Contra dicho acuerdo podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico administrativa.

2. Cuando no se hubiera determinado la admisión o inadmisión de inicio de los procedimientos previstos en el artículo 1 al solicitar la suspensión y se admitiera el inicio con posterioridad, el órgano competente de recaudación acordará la suspensión con efectos desde la solicitud de suspensión. El acuerdo de suspensión deberá ser notificado al obligado tributario.

Cuando, presentada la solicitud de inicio de un procedimiento de los regulados en el artículo 1, la autoridad competente no hubiera determinado la admisión o inadmisión del mismo y, presentada la solicitud de suspensión regulada en este título, esta cumple con los requisitos de admisibilidad regulados en los párrafos b) y c) del artículo 58.1 y lo establecido en el artículo 61, se suspenderá cautelarmente la recaudación de la deuda, si la solicitud de suspensión se presentó en periodo voluntario. Si, en las mismas circunstancias, la solicitud de suspensión se presentó en periodo ejecutivo, se iniciará o continuará el procedimiento de apremio, sin perjuicio de que proceda la anulación de las actuaciones posteriores a la solicitud de suspensión en el caso de admisión a trámite de los procedimientos regulados en el artículo 1.

El órgano de recaudación competente solicitará a la autoridad competente que le comunique la admisión o inadmisión a trámite de los procedimientos previstos en el artículo 1 para notificar la suspensión al obligado tributario.

Si finalmente no se admite a trámite los procedimientos previstos en el artículo 1, procederá la denegación de la suspensión. Dicho acuerdo no será susceptible de recurso.

Disposición transitoria única. *Régimen transitorio de los procedimientos.*

Lo dispuesto en los artículos 2, 9.1 y 19.1 de este Reglamento será de aplicación a los procedimientos pendientes de terminación a 1 de enero de 2016.

Disposición final única. *Autorización al Ministro de Economía y Hacienda.*

Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para la aplicación del presente reglamento.

§ 12

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 288, de 28 de noviembre de 2014
Última modificación: 23 de enero de 2025
Referencia: BOE-A-2014-12328

FELIPE VI

REY DE ESPAÑA

A todos los que la presente vieren y entendieren.

Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente ley.

PREÁMBULO

I

La fiscalidad directa en el ámbito de la actividad económica, desarrollada por las personas jurídicas, se sustancia en el Impuesto sobre Sociedades. Esta figura impositiva constituye un pilar básico de la imposición directa en España junto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, encontrando ambas figuras su razón de ser en el artículo 31 de la Constitución, que exige la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades estableció las reglas esenciales de la actual estructura del Impuesto sobre Sociedades, inspirada en los principios de neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad. Así, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, estableció como una de sus principales novedades la determinación de la base imponible del Impuesto de manera sintética, a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas.

Posteriormente, con la finalidad de incrementar la claridad del sistema tributario y mejorar la seguridad jurídica, se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a través del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que tuvo como objetivo fundamental integrar en un único cuerpo normativo todas las disposiciones que afectaban a este Impuesto, salvo casos excepcionales.

Desde dicha aprobación, no obstante, el Texto Refundido ha sido objeto de modificaciones constantes, de carácter parcial, que, siendo todas ellas individualmente consistentes, no han ido acompañadas de una revisión global requerida de toda la figura

impositiva, revisión que se antoja indispensable en el momento de aprobación de esta Ley con un nuevo impulso modernizador y competitivo para el sector empresarial español.

La presente Ley mantiene la misma estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existe desde el año 1996, de manera que el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación. No obstante, esta Ley proporciona esa revisión global indispensable, incorporando una mayor identidad al Impuesto sobre Sociedades, que ha abandonado hace tiempo el papel de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sin abandonar los principios esenciales de neutralidad y justicia inspirados en la propia Constitución.

Asimismo, la pertenencia a un mundo globalizado cada vez más interactivo enmarcado de manera muy destacada por el entorno de la Unión Europea, la necesidad de competir en mercados internacionales, la adaptación de la norma al derecho comunitario o el incremento de la necesaria lucha contra el fraude fiscal, son razones fundadas para proceder a esta revisión general del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, no se puede olvidar a la pequeña y mediana empresa, que constituyen un elemento característico en la configuración de nuestro tejido empresarial y que requiere normas más sencillas y neutrales, que permitan impulsar su crecimiento, consolidando la competitividad de nuestra economía.

Asimismo, no puede dejar de mencionarse la excepcional crisis que ha sufrido la recaudación de este Impuesto, más allá de la propia crisis económica que ha venido aconteciendo en los últimos años, crisis recaudatoria que exige una reacción del legislador para volver a situar a este Impuesto como elemento clave en su contribución al sostenimiento de las cargas públicas.

Por último, se siguen manteniendo al margen de la presente Ley determinadas normas específicas cuya inclusión determinaría una dispersión de la normativa en ellas contenida al afectar a un ámbito superior al propio Impuesto sobre Sociedades. Este es el caso, por ejemplo, de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

II

Adicionalmente a la ya comentada necesaria revisión global de la norma aplicable al Impuesto sobre Sociedades, deben añadirse otros objetivos claros que han inspirado esta reforma, destacándose como principales los siguientes:

a) Neutralidad, igualdad y justicia. Estos tres principios constitucionales se convierten en objetivo primordial de la actual reforma, de manera que la aplicación de los tributos no genere alteraciones sustanciales del comportamiento empresarial, salvo que el Impuesto resulte indispensable para cubrir determinadas ineficiencias producidas por el propio mercado. Fuera de estos supuestos, el Impuesto sobre Sociedades sigue manteniendo y agudizando su carácter neutral e igualitario. Como ejemplos a la aplicación de estos principios, basta destacar la aproximación entre el tratamiento de la financiación ajena y propia, la aproximación entre el tipo de gravamen nominal y el efectivo o la eliminación de incentivos fiscales.

b) Incremento de la competitividad económica. Resulta imprescindible en el momento actual favorecer, con carácter primordial, la competitividad empresarial y garantizar el crecimiento sostenido de la actividad económica. En este sentido, la reducción del tipo de gravamen general, del 30 al 25 por ciento, constituye un elemento primordial en la consecución de este objetivo. Asimismo, el tratamiento de las rentas internacionales favorece la repatriación de dividendos sin coste tributario y se convierte en un instrumento esencial en la internacionalización de la empresa española. Por último, también es destacable la novedosa extensión del régimen de exención en el tratamiento de las rentas procedentes de participaciones en entidades españolas.

c) Simplificación del Impuesto. Resulta necesario introducir una mayor sencillez del Impuesto, que contribuya al mejor cumplimiento de la norma. En este punto son dignas de

mención medidas como la simplificación de las tablas de amortización, la racionalización de las normas aplicables a las operaciones vinculadas, la eliminación de diferentes tipos de gravamen, en consonancia con las recomendaciones de organismos internacionales, o la aplicación de un régimen de exención generalizado en las rentas procedentes de participaciones significativas.

d) Adaptación de la norma al derecho comunitario. El entorno comunitario constituye, hoy en día, un elemento indispensable a tener en cuenta en cualquier reforma del sistema tributario español. En este sentido, dentro de las medidas que buscan esta adaptación, requiere una especial consideración el tratamiento del sistema de eliminación de la doble imposición establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que había sido cuestionado por la Comisión Europea, de manera que esta Ley pretende dar cumplimiento al ordenamiento comunitario, equiparando el tratamiento de las rentas internas e internacionales. Igualmente, las modificaciones realizadas en los regímenes especiales de consolidación fiscal y reestructuraciones pretenden, entre otros objetivos, favorecer el cumplimiento de la indispensable compatibilidad con el ordenamiento comunitario. En definitiva, esta Ley procura ser especialmente rigurosa desde la perspectiva de su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

e) Estabilidad de los recursos y consolidación fiscal. No debe olvidarse de nuevo la caída recaudatoria del Impuesto sobre Sociedades en los últimos años, que ha hecho y hace necesaria la adopción de medidas que traten de paliar el déficit de recursos, con el objeto de alcanzar la estabilidad necesaria que la sostenibilidad del sector público requiere. En este sentido, se adoptan medidas que tratan de ampliar la base imponible del Impuesto, como es el caso de la extensión de la no deducibilidad del deterioro de valor a todos los elementos patrimoniales del inmovilizado empresarial, o las modificaciones introducidas en la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, así como la eliminación de determinadas deducciones.

f) Endeudamiento-capitalización. En el año 2012 se introdujo una limitación en la deducibilidad de gastos financieros, estableciendo un criterio específico de imputación temporal distinto al contable, con la finalidad de favorecer indirectamente la capitalización empresarial. En esta misma tendencia, resulta necesario incidir en la neutralidad en la captación de financiación empresarial, estabilizando una balanza que durante mucho tiempo se ha inclinado a favor de la financiación ajena. En este objetivo incide especialmente la nueva reserva de capitalización, así como las modificaciones que se incorporan en el tratamiento de los gastos financieros.

g) Seguridad jurídica. La reforma trata, asimismo, de incrementar la seguridad jurídica necesaria en una norma de esta naturaleza. Las características especiales de este Impuesto, que trata de proporcionar un marco jurídico en una realidad económica tan cambiante, hacen necesario intentar reducir la litigiosidad. Esta Ley recoge criterios doctrinales y jurisprudenciales, y aclara cuestiones que generan o puedan generar una conflictividad no deseada, garantizando la transparencia necesaria para acometer cualquier decisión de inversión. En este ámbito pueden mencionarse las reglas aplicables a operaciones a plazos, la no integración en la base imponible de aquellos ingresos que proceden de la reversión de gastos no deducibles o la posibilidad de aplicar parcialmente el régimen de operaciones de reestructuración.

h) Lucha contra el fraude. Por último, aunque no por ello menos importante, resulta esencial incrementar las medidas que favorezcan una efectiva lucha contra el fraude fiscal, no solo a nivel interno sino en el ámbito de la fiscalidad internacional. Precisamente en este ámbito, los últimos trabajos elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y materializados en los planes de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, constituyen una herramienta fundamental de análisis del fraude fiscal internacional. En este marco, la presente reforma anticipa medidas encaminadas a este objetivo, como es el caso del tratamiento de los híbridos, o las modificaciones realizadas en materia de transparencia fiscal internacional u operaciones vinculadas.

III

La presente Ley está estructurada en 9 títulos, con un total de 132 artículos, 12 disposiciones adicionales, 37 transitorias, una derogatoria y 12 finales.

Se mencionan a continuación las principales novedades que esta Ley introduce en relación con la anterior.

En la regulación del hecho imponible, se incorpora el concepto de actividad económica, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, resulta esencial que un Impuesto cuya finalidad primordial es gravar las rentas obtenidas en la realización de actividades económicas, y siendo este el Impuesto que grava por excelencia las rentas de este tipo de actividades, contenga una definición al respecto, adaptada a la propia naturaleza de las personas jurídicas. Asimismo, se introduce el concepto de entidad patrimonial, que toma como punto de partida a las sociedades cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, si bien se acomoda a las necesidades específicas de este Impuesto.

En el ámbito de los contribuyentes, se incorporan al Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del régimen de atribución de rentas. Esta medida requiere incorporar un régimen transitorio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que regule la traslación de este tipo de entidades como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a contribuyentes de este Impuesto.

En la estructuración del Impuesto, se introducen novedades en el régimen general de tributación que afectan a la determinación de la base imponible, el tratamiento de la doble imposición, los tipos de gravamen, los incentivos fiscales, así como en los regímenes especiales.

1. La base imponible se modifica, entre otros, en los siguientes aspectos relevantes:

a) En materia de imputación temporal, se actualiza el principio de devengo en consonancia con el recogido en el ámbito contable del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como en el Plan General de Contabilidad para PYMES aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. Asimismo, la Ley recoge de manera expresa algo evidente, pero no regulado hasta ahora, en relación con la no integración en la base imponible de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.

De manera similar a lo ya establecido anteriormente para transmisiones de valores representativos del capital o fondos propios de entidades, así como de establecimientos permanentes, se difiere en el tiempo la integración en la base imponible de las rentas negativas que pudieran generarse en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda, cuando dicha transmisión se realiza en el ámbito de un grupo de sociedades. Adicionalmente, se garantiza la neutralidad y se evitan supuestos de doble imposición a través de un mecanismo que limita las rentas negativas a las realmente obtenidas en el seno del grupo mercantil.

b) Es relevante la simplificación que se realiza en las tablas de amortización, reduciéndose su complejidad, con unas tablas más actualizadas y de mejor aplicación práctica. No obstante, el tratamiento de las amortizaciones sigue siendo flexible en cuanto a la posibilidad de aplicar diferentes métodos de amortización. Asimismo, se mantienen los distintos supuestos tradicionales de libertad de amortización, destacando, por encima de todos, el vinculado a la actividad de I+D+i.

c) Respecto a los deterioros de valor de los elementos patrimoniales, conjuntamente con la no deducibilidad ya introducida en el año 2013 en relación con los correspondientes a valores representativos del capital o fondos propios de entidades, se establece como novedad la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro correspondiente a otro tipo de activos, con la excepción de las existencias y de los créditos y partidas a cobrar.

Por un lado, los valores de renta fija que, teniendo una naturaleza financiera similar a los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, aplicaban distinto régimen fiscal en cuanto al efecto de su valoración, de manera que se

establece la no deducibilidad del deterioro de estos elementos, dando una mayor consistencia a la norma.

Por otro lado, se establece la no deducibilidad del deterioro correspondiente a aquellos activos cuya imputación como gasto en la base imponible ya se realiza de manera sistemática. En estos casos, la amortización de los elementos patrimoniales o el mantenimiento de una regla especial de imputación del gasto en la base imponible cuando no existe dicha amortización, como ocurre con los activos intangibles de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, permiten la integración en la base imponible de las inversiones de una manera proporcionada en el tiempo, favoreciendo la nivelación de la base imponible, con independencia del devenir de la actividad económica, y sin que se pueda considerar que las diferencias de valor atribuibles de manera excepcional a dichos elementos patrimoniales deban influir sobre la capacidad fiscal de los contribuyentes.

De esta manera se consigue una distribución más equilibrada en el tiempo de los gastos asociados a las inversiones, sin que la variación en el valor patrimonial de los elementos del activo incida en la base imponible. Debe hacerse una excepción en relación con los terrenos, que, salvo supuestos muy excepcionales, no son objeto de amortización y a los que resulta de aplicación la misma regla señalada.

d) También se introducen novedades en materia de deducibilidad de determinados gastos.

En primer lugar, la norma fiscal se separa de la contabilidad en aquellos instrumentos financieros que mercantilmente representan participaciones en el capital o fondos propios de entidades, y, sin embargo, contablemente tienen la consideración de pasivo financiero. En estos supuestos, la normativa fiscal opta por atribuir a estos instrumentos el tratamiento fiscal que corresponde a cualquier participación en el capital o fondos propios de entidades, con independencia de que la contabilidad altere dicha naturaleza, como pudiera ocurrir con las acciones sin voto o las acciones rescatables. Asimismo, se atrae al tratamiento fiscal de la financiación propia a los préstamos participativos otorgados por entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades, equiparando el tratamiento fiscal que corresponde a la financiación vía aportaciones a los fondos propios o vía préstamo participativo dentro de un grupo mercantil.

En segundo lugar, se limita la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes, hasta el 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de la entidad, mientras que la deducibilidad de cuantías inferiores está sometida a las reglas generales de registro, justificación e imputación temporal. Merece especial mención la inclusión de una norma sobre operaciones híbridas, entendiendo como tales aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes. Dicha regla tiene como objetivo evitar la deducibilidad de aquellos gastos que determinen un ingreso exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10 por ciento, consecuencia de esa diferente calificación fiscal, cuando esta operación se realiza entre partes vinculadas.

La norma también se hace eco de las recomendaciones realizadas por los organismos internacionales, incidiendo en la limitación a la deducibilidad fiscal de los gastos financieros. El tratamiento fiscal de los gastos financieros fue objeto de una profunda reforma en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, que introdujo dos tipos de limitaciones. La primera de ellas estaba referida a la no deducibilidad de aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil, destinados a la realización de determinadas operaciones entre entidades que pertenecen al mismo grupo, salvando, no obstante, aquellas operaciones que fueran razonables desde la perspectiva económica, como pueden ser supuestos de reestructuración dentro del grupo, consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión de las entidades participadas adquiridas desde el territorio español. La segunda limitación tuvo un alcance general, que se convierte en la práctica en una regla de imputación temporal específica. Es respecto de esta segunda medida en la que se incide aún más, siguiendo las referidas recomendaciones. En este sentido, se prevé una limitación adicional en relación con los gastos financieros asociados a la adquisición de participaciones en entidades cuando, posteriormente, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o bien es objeto de una operación de

reestructuración, de manera que la actividad de la entidad adquirida o cualquier otra que sea objeto de incorporación al grupo fiscal o reestructuración con la adquirente en los 4 años posteriores, no soporte el gasto financiero derivado de su adquisición. No obstante, esta limitación no se aplicará cuando la deuda asociada a la adquisición de las participaciones alcance un máximo de un 70 por ciento y se reduzca al menos de manera proporcional durante un plazo de 8 años, hasta que alcance un nivel del 30 por ciento sobre el precio de adquisición.

e) El régimen de las operaciones vinculadas fue objeto de una profunda modificación con ocasión de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y que tuvo como elemento esencial la introducción de unas obligaciones de documentación específicas exigibles a las operaciones vinculadas. Por otra parte, el tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas constituye un elemento trascendental internacionalmente, al cual se dedican específicamente tanto la Unión Europea como la OCDE. En este sentido, debe tenerse en cuenta que la interpretación del precepto que regula estas operaciones debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en dicho precepto, o en su normativa de desarrollo.

En el ámbito de las operaciones vinculadas esta Ley presenta novedades en relación con la documentación específica a elaborar por las entidades afectadas, que tendrá un contenido simplificado para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, y no será necesaria en relación con determinadas operaciones.

También es novedosa la restricción del perímetro de vinculación, perímetro que fue escasamente alterado en la Ley 36/2006 y respecto del cual se ha puesto de manifiesto la necesidad creciente de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25 por ciento de participación.

Por otra parte, en relación con la propia metodología de valoración de las operaciones, se elimina la jerarquía de métodos que se contenía en la regulación anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, admitiéndose, adicionalmente, con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia. Asimismo, se establecen en esta Ley reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica.

Por último, deben mencionarse la modificación del régimen sancionador, que se convierte en menos gravoso, y la estanqueidad de la valoración realizada conforme a esta regulación específica de las operaciones vinculadas con la valoración que se pudiera hacer en otros ámbitos, como pudiera ser el supuesto del valor en aduana.

f) Se modifica sustancialmente el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas, destacando la aplicabilidad de dichas bases imponibles en un futuro sin límite temporal. No obstante, se introduce una limitación cuantitativa en el 70 por ciento de la base imponible previa a su compensación, y admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros. Adicionalmente, con el objeto de evitar la adquisición de sociedades inactivas o cuasi-inactivas con bases imponibles negativas, se establecen medidas que impiden su aprovechamiento, incidiendo en la lucha contra el fraude fiscal.

Adicionalmente, la extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los contribuyentes se acompaña de la limitación, a un período de 10 años, del plazo de que dispone la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada.

Con esta modificación se posibilita no solo garantizar el derecho del contribuyente a beneficiarse de esos créditos, sino que se asegura el correcto ejercicio de otros derechos, como, por ejemplo, el de rectificación de sus autoliquidaciones cuando en la comprobación de la procedencia de la rectificación la Administración deba verificar aspectos vinculados a ejercicios respecto de los que se produjo la prescripción del derecho a liquidar.

2. Uno de los aspectos más novedosos de esta Ley es el tratamiento de la doble imposición. Tras el dictamen motivado de la Comisión Europea n.º 2010/4111, relativo al tratamiento fiscal de los dividendos, resulta completamente necesaria una revisión del

mecanismo de la eliminación de la doble imposición recogida en el Impuesto sobre Sociedades, con dos objetivos fundamentales: (i) equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas, y (ii) establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes.

La presente Ley incorpora un régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional, eliminando en este segundo ámbito el requisito relativo a la realización de actividad económica, si bien se incorpora un requisito de tributación mínima que se establece en el 10 por ciento de tipo nominal, entendiéndose cumplido este requisito en el supuesto de países con los que se haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional.

Este nuevo mecanismo de exención constituye un mecanismo de indudable relevancia para favorecer la competitividad y la internacionalización de las empresas españolas. Asimismo, el régimen de exención en el tratamiento de las plusvalías de origen interno simplifica considerablemente la situación previa, que incluía un complejo mecanismo para garantizar la eliminación de la doble imposición. Este tratamiento de las rentas derivadas de la tenencia de participaciones se complementa con una importante reforma del régimen de transparencia fiscal internacional, reestructurándose todo el tratamiento de la doble imposición con un conjunto normativo cuyo principal objetivo es atraer a territorio español la tributación de aquellas rentas pasivas, en su mayoría, que se localizan fuera del territorio español con una finalidad eminentemente fiscal.

Por último, se modifica el tratamiento de la doble imposición en las operaciones de préstamo de valores y se homogeneiza con otro tipo de contratos con idénticos efectos económicos, como pudieran ser determinadas operaciones de venta con pacto de recompra de acciones o equity swap, cuando el denominador común en todas ellas es que el perceptor jurídico de los dividendos o participaciones en beneficios tiene la obligación de restituirlos a su titular económico. En este caso, se regula expresamente que la exención se aplicará, en caso de proceder, por aquella entidad que mantiene el registro contable de los valores, siempre que cumpla los requisitos necesarios para ello.

3. En relación con el tipo de gravamen del Impuesto, el mismo presenta dos elementos innovadores.

El primero consiste en la reducción del tipo de gravamen general, que pasa del 30 al 25 por ciento, de manera que España se sitúa en un nivel sustancialmente inferior de tributación en relación con países de nuestro entorno. No obstante, en el caso de entidades de nueva creación, el tipo de gravamen se mantiene en el 15 por ciento para el primer período impositivo en que obtienen una base imponible positiva y el siguiente. Todo ello incide directamente en la competitividad de la economía española y en la internacionalización empresarial.

Esta disminución va acompañada de un segundo elemento consistente en equiparar el tipo de gravamen general con el de la pequeña y mediana empresa, eliminándose de esta manera una diferencia de tipos de gravamen que organismos internacionales, como el Fondo Monetario Internacional, consideran como un desincentivo o un obstáculo al crecimiento empresarial, al incremento de la productividad, de manera que permite simplificar la aplicación del Impuesto. No obstante, se mantiene el tipo de gravamen del 30 por ciento para las entidades de crédito, que quedan sometidas al mismo tipo que aquellas otras entidades que se dedican a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

4. En materia de incentivos fiscales, destaca (i) una simplificación del Impuesto, eliminando determinados incentivos cuyo mantenimiento se considera innecesario, (ii) la introducción de dos nuevos incentivos vinculados al incremento del patrimonio neto, uno aplicable en el régimen general y otro específico para las empresas de reducida dimensión, y (iii) la potenciación de otros incentivos existentes como es el caso del destinado al sector cinematográfico.

a) En primer lugar, desaparece la deducción por inversiones medioambientales, teniendo en cuenta que las exigencias en materia medioambiental son cada vez superiores, tornándose en ocasiones obligatorias, por lo que resultaba paradójico el mantenimiento de un incentivo de estas características. De nuevo, prevalece la neutralidad del Impuesto,

resultando preferible que sean otros parámetros los tenidos en cuenta para realizar inversiones de esta naturaleza.

b) En segundo lugar, es objeto de eliminación la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose ambos incentivos por uno nuevo denominado reserva de capitalización, y que se traduce en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo. Con esta medida se pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad. Asimismo, esta medida conjuntamente con la limitación de gastos financieros neutraliza en mayor medida el tratamiento que tiene en el Impuesto sobre Sociedades la financiación ajena frente a la financiación propia, objetivo primordial tras la crisis económica y en consonancia con las recomendaciones de los organismos internacionales.

c) Con destino exclusivo para la pequeña y mediana empresa destaca como novedad la creación de una reserva de nivelación de bases imponibles, a la que se hace referencia más adelante.

d) Se mantiene, mejorada, la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica y las deducciones por creación de empleo, incluyendo la correspondiente a los trabajadores con discapacidad, incentivos todos ellos que se consideran imprescindibles en la configuración actual del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, dado que los porcentajes de deducción no se ven alterados, en general, respecto de la normativa anterior, la minoración del tipo de gravamen se traduce en un incremento efectivo de los referidos incentivos. Destaca el incremento del importe de la aplicación sin límite y abono de la deducción en el caso de investigación y desarrollo, respecto de aquellas entidades que realizan un considerable esfuerzo en este tipo de actividades.

e) El tratamiento del sector cinematográfico y de las artes escénicas requiere un apartado especial, recogiendo esta Ley un incremento sustancial en los incentivos fiscales vinculados al mismo.

Por una parte, con el objeto de beneficiar el desarrollo de la industria cinematográfica española, se incrementa el porcentaje de deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales al 20 por ciento para el primer millón de euros, lo que, unido a la referida reducción del tipo de gravamen potencia sustancialmente la deducción destinada al cine y a las series audiovisuales. Si la producción supera dicho importe, el exceso tendrá una deducción del 18 por ciento. Asimismo, en consonancia con la Comunicación de la Comisión Europea sobre ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual, de 15 de noviembre de 2013, se introduce el requisito de territorialización, que garantiza la aplicación del incentivo en producciones realizadas sustancialmente en España. También se introduce un nuevo incentivo fiscal en el supuesto de espectáculos en vivo de las artes escénicas y musicales.

Por otra parte, se establece una deducción del 15 por ciento de los gastos realizados en territorio español, en el caso de grandes producciones internacionales, con la finalidad de atraer a España este tipo de producciones que tienen un alto impacto económico y, en especial, turístico. Con el objeto de garantizar la aplicación práctica de esta deducción de carácter internacional, se establece un mecanismo de monetización similar al ya existente para la deducción por I+D+i.

5. Los regímenes especiales del Impuesto también son objeto de revisión general, como consecuencia de (i) la incorporación de un nuevo sistema para eliminar la doble imposición basado en el método de exención, (ii) la necesidad de adaptar los regímenes especiales al ordenamiento comunitario, y (iii) la necesidad de actualizar, modernizar y establecer una coherencia de toda la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

De entre ellos, merecen una especial mención, por su trascendencia, el régimen de consolidación fiscal, el régimen de las operaciones de reestructuración y el régimen de las empresas de reducida dimensión.

a) En el régimen de consolidación fiscal se incorporan novedades, en primer lugar, en la configuración del grupo fiscal, exigiendo, por un lado, que se posea la mayoría de los

derechos de voto de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación y permitiendo, por otro lado, la incorporación en el grupo fiscal de entidades indirectamente participadas a través de otras que no formaran parte del grupo fiscal, como puede ser el caso de entidades no residentes en territorio español o de entidades comúnmente participadas por otra no residente en dicho territorio.

En segundo lugar, destaca la configuración del grupo como tal, incluso en la determinación de la base imponible, de manera que cualquier requisito o calificación vendrá determinado por la configuración del grupo fiscal como una única entidad. Esta configuración se traduce en reglas específicas para la determinación de la base imponible del grupo fiscal, de manera que determinados ajustes, como es el caso de la reserva de capitalización o de nivelación, se realicen a nivel del grupo.

Finalmente, esta Ley establece que la integración de un grupo fiscal en otro no conlleve los efectos de la extinción de aquel, prevaleciendo el carácter económico de este tipo de operaciones, de manera que la fiscalidad permanezca neutral en operaciones de reestructuración que afectan a grupos de consolidación fiscal.

b) El régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración presenta cuatro novedades sustanciales.

En primer lugar, este régimen se configura expresamente como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la opción para su aplicación, y estableciéndose una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.

La segunda novedad destacable se basa en la desaparición del tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión, consecuencia inmediata de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno, que hace innecesario el mantenimiento de este mecanismo complejo como instrumento para eliminar la doble imposición. Esta novedad simplifica de manera considerable la aplicación del Impuesto, eliminando la necesidad de prueba de una tributación en otro contribuyente, de difícil cumplimiento en ocasiones, como es el supuesto de adquisición de participaciones a través de un mercado organizado.

Como tercera novedad, se establece expresamente la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad, de manera que las bases imponibles acompañan a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma.

Finalmente, se regula expresamente la inaplicación parcial del régimen y la circunscripción de las regularizaciones que pudieran efectuarse al ámbito de la ventaja fiscal obtenida en este tipo de operaciones.

c) Por último, el régimen de entidades de reducida dimensión se sigue configurando sobre el importe neto de la cifra de negocios, si bien destaca la eliminación de la escala de tributación que venía acompañando a este régimen fiscal, minorando el tipo de gravamen de estas entidades.

Esta minoración del tipo de gravamen se ve acentuada mediante la novedosa reserva de nivelación de bases imponibles negativas, que supone una reducción de la misma hasta un 10 por ciento de su importe. Esta medida resulta más incentivadora que el comúnmente denominado «carry back» en relación con el tratamiento de las bases imponibles negativas, ya que permite minorar la tributación de un determinado período impositivo respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando, así, en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas. De no generarse bases imponibles negativas en ese período, se produce un diferimiento durante 5 años de la tributación de la reserva constituida.

Esta medida pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, permitiendo en la práctica reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5 por ciento, y, adicionada a la reserva de capitalización anteriormente señalada, incide nuevamente en la equiparación en el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia.

IV

Las disposiciones adicionales recogen, básicamente, aquellas que figuraban en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y que actualmente se consideran en vigor.

Igual ocurre con una parte importante de las disposiciones transitorias, que recopilan aquellas que tenían tal carácter en la normativa anterior, ya que se estima necesario el mantenimiento del status quo que en ellas se establecía.

No obstante, se incluyen nuevas disposiciones transitorias, como pueden ser las que recogen el efecto de la primera aplicación de las nuevas tablas de amortización simplificada, el régimen transitorio para la reversión del deterioro de valor de determinados elementos patrimoniales, el tratamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar y de las deducciones por doble imposición e incentivos fiscales pendientes de aplicar, las reglas específicas para los grupos fiscales que se configuren con ocasión de esta Ley, o los regímenes transitorios aplicables a participaciones adquiridas que hayan generado tributación en los transmitentes y para los que se requiere mantener el sistema anterior de eliminación de la doble imposición. Por último, se incluyen unas disposiciones transitorias que recogen las medidas temporales aplicables en 2015. En este sentido, se reproducen todas las medidas temporales que se habían establecido, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. Además, para el año 2015, destacan el establecimiento del tipo de gravamen general en el 28 por ciento y la no aplicación de la limitación de bases imponibles negativas que introduce esta Ley, resultando de aplicación las medidas temporales que afectaban exclusivamente a las grandes empresas.

Las disposiciones finales reconocen el mantenimiento de las normas específicas que resultan aplicables a las entidades cooperativas, a las entidades sin ánimo de lucro, y a las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

Por otra parte, se modifica la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, con el objeto de equiparar el tratamiento de las cuotas tributarias negativas al régimen previsto en esta Ley en relación con las bases imponibles negativas. Asimismo, en consonancia con el Real Decreto-ley 14/2013, de 29 de noviembre, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras, se establece el tratamiento fiscal específico en esta regulado para determinados activos por impuesto diferido, en relación con las cooperativas.

En el ámbito de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se establece un incremento del porcentaje de deducción aplicable por las personas físicas, del 25 al 30 por ciento, si bien transitoriamente para 2015 dicho porcentaje queda establecido en el 27,5 por ciento. Adicionalmente, se estimula la fidelización de las donaciones, realizadas tanto por personas físicas como jurídicas. En concreto, las personas físicas podrán aplicar una deducción del 75 por ciento respecto de los primeros 150 euros que sean objeto de donación, y un 35 por ciento por el exceso, siempre que se hayan efectuado donativos a la misma entidad en los últimos tres años, si bien dichos porcentajes se sitúan en el 50 y 32,5 por ciento, respectivamente, en el ejercicio 2015. Las donaciones fidelizadas durante un mínimo de 3 años, realizadas por las personas jurídicas, tendrán derecho a una deducción del 40 por ciento, si bien en 2015, dicho porcentaje se fija en el 37,5 por ciento.

Se modifica, también, la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, exceptuando la retención en la distribución de dividendos entre dos entidades acogidas al régimen fiscal especial en ella regulado, cuando ambas sean residentes fiscales en territorio español. Asimismo, se excepciona de tributación a la transmisión de participaciones en este tipo de entidades por parte de socios no residentes en territorio español, cuando estos no poseen una participación significativa en estas entidades.

Por último, se recoge la habilitación a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para modificar determinados aspectos de esta Ley.

En suma, un conjunto de novedades que, volviendo a lo inicialmente señalado, adquieren entidad suficiente para configurar una nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, que resulta aquí objeto de aprobación.

TÍTULO I

Naturaleza y ámbito de aplicación del Impuesto

Artículo 1. *Naturaleza.*

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley.

Artículo 2. *Ámbito de aplicación espacial.*

1. El Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el territorio español comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Artículo 3. *Tratados y convenios.*

Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

TÍTULO II

El hecho imponible

Artículo 4. *Hecho imponible.*

1. Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen.

2. En el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, se entenderá por obtención de renta la imputación al contribuyente de las bases imponibles, gastos o demás partidas, de las entidades sometidas a dicho régimen.

En el régimen de transparencia fiscal internacional se entenderá por obtención de renta la imputación en la base imponible de las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente.

Artículo 5. *Concepto de actividad económica y entidad patrimonial.*

1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de

actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

2. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computarán como valores:

a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Artículo 6. *Atribución de rentas.*

1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X 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.

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades, a excepción de lo dispuesto en el apartado 12 del artículo 15 bis de esta Ley.

TÍTULO III

Contribuyentes

Artículo 7. *Contribuyentes.*

1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.

b) Las sociedades agrarias de transformación, reguladas en el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación.

c) Los fondos de inversión, regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

d) Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional.

e) Los fondos de capital-riesgo, y los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado regulados en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

f) Los fondos de pensiones, regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

g) Los fondos de regulación del mercado hipotecario, regulados en la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario.

h) Los fondos de titulización, regulados en la Ley 5/2015, de fomento de la financiación empresarial.

i) Los fondos de garantía de inversiones, regulados en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

j) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común reguladas por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de montes vecinales en mano común, o en la legislación autonómica correspondiente.

k) Los Fondos de Activos Bancarios a que se refiere la Disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito.

2. Los contribuyentes serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

3. Los contribuyentes de este Impuesto se designarán abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de esta Ley.

Artículo 8. *Residencia y domicilio fiscal.*

1. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.

b) Que tengan su domicilio social en territorio español.

c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, o calificado como paraíso fiscal, según lo previsto en el apartado 1 de la referida disposición, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

2. El domicilio fiscal de los contribuyentes residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Artículo 9. *Exenciones.*

1. Estarán totalmente exentos del Impuesto:

a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales.

b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

c) El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones.

d) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social.

e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

f) Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

g) Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales.

h) El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.

2. Estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior.

b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.

d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.

e) Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas.

4. Estarán parcialmente exentos del Impuesto los partidos políticos, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

TÍTULO IV

La base imponible

CAPÍTULO I

Concepto y determinación de la base imponible. Reglas de imputación temporal

Artículo 10. *Concepto y determinación de la base imponible.*

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de

estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

4. En el método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley.

Artículo 11. *Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.*

1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

2.º Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.

4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

No resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio establecido en este apartado, hasta que esta se realice.

5. No se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles.

6. La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos.

7. Cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.

8. Cuando la entidad sea beneficiaria o tenga reconocido el derecho de rescate de contratos de seguro de vida en los que, además, asuma el riesgo de inversión, integrará en todo caso en la base imponible la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada período impositivo.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará a los seguros que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas en los términos previstos en la Disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y en su normativa de desarrollo.

El importe de las rentas imputadas minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades de los contratos.

9. Las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.

No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los períodos impositivos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

10. Las rentas negativas derivadas de la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros, siempre que, respecto de los valores transmitidos, se den las siguientes circunstancias:

a) que, en ningún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión, se cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley, y

b) que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en el período impositivo en que se produzca la transmisión se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del citado artículo.

Lo dispuesto en este apartado resultará de aplicación en el supuesto de transmisión de participaciones en una unión temporal de empresas o en formas de colaboración análogas a estas situadas en el extranjero.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración o se continúe en el ejercicio de la actividad bajo cualquier otra forma jurídica.

11. **(Derogado)**

12. Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, a los que resulte de aplicación el derecho establecido en el artículo 130 de esta Ley, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite del 70 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.

Si en un período impositivo se hubieran efectuado dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, y el derecho establecido en el artículo 130 de esta Ley resultara de aplicación sólo a una parte de los mismos, se integrarán en la base imponible, en primer lugar, aquellas dotaciones correspondientes a los activos a los que no resulte de aplicación el referido derecho.

13. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.

CAPÍTULO II

Limitación a la deducibilidad de gastos

Artículo 12. *Correcciones de valor: amortizaciones.*

1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en la siguiente tabla:

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Obra civil		
Obra civil general	2%	100

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Pavimentos	6%	34
Infraestructuras y obras mineras	7%	30
Centrales		
Centrales hidráulicas	2%	100
Centrales nucleares	3%	60
Centrales de carbón	4%	50
Centrales renovables	7%	30
Otras centrales	5%	40
Edificios		
Edificios industriales	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100
Instalaciones		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5%	40
Cables	7%	30
Resto instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y asimilados	15%	14
Elementos de transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Buques, aeronaves	10%	20
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos de transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10
Mobiliario y enseres		
Mobiliario	10%	20
Lencería	25%	8
Cristalería	50%	4
Útiles y herramientas	25%	8
Moldes, matrices y modelos	33%	6
Otros enseres	15%	14
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas		
Equipos electrónicos	20%	10
Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos.	33%	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20

Reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales.

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

1.º 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.

2.º 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.

3.º 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11 por ciento.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante.

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.

d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

e) El contribuyente justifique su importe.

Reglamentariamente se aprobará el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere la letra d).

2. El inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil. Cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

La amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

3. No obstante, podrán amortizarse libremente:

a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales.

b) Los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

c) Los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

d) Los elementos del inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

e) Los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.

Artículo 13. *Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales.*

1. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.

b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.

c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.

d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

2.º Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes de la deducibilidad de las dotaciones por deterioro de los créditos y otros activos derivados de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las pérdidas para la cobertura del citado riesgo. Dichas normas resultarán igualmente de aplicación en relación con la deducibilidad de las

correcciones valorativas por deterioro de valor de los instrumentos de deuda valorados por su coste amortizado que posean los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de titulización de activos a que se refieren las letras h) e i), respectivamente, del apartado 1 del artículo 7 de la presente Ley.

2. No serán deducibles:

a) Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.

b) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se den las siguientes circunstancias:

1.ª que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, no se cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley, y

2.ª que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del citado artículo.

c) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda.

Las pérdidas por deterioro señaladas en este apartado serán deducibles en los términos establecidos en el artículo 20 de esta Ley. En el supuesto previsto en la letra b) anterior, aquellas serán deducibles siempre que las circunstancias señaladas se den durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión o baja de la participación.

Artículo 14. *Provisiones y otros gastos.*

1. No serán deducibles los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se abonen las prestaciones.

2. No serán deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida. No obstante, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe o asegurado, en la parte correspondiente, salvo las realizadas a planes de pensiones de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3.c) del citado Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.

2.º Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.

3.º Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

Asimismo, serán deducibles las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, siempre que se cumplan los requisitos anteriores, y las contingencias cubiertas sean las previstas en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3. No serán deducibles los siguientes gastos asociados a provisiones:

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

b) Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.

c) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

d) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.

e) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

4. Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales serán deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.

5. Los gastos que, de conformidad con los tres apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.

6. Los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan mediante la entrega de los mismos, serán fiscalmente deducibles cuando se produzca esta entrega.

7. Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, serán deducibles hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables. Con ese mismo límite, el importe de la dotación en el ejercicio a la reserva de estabilización será deducible en la determinación de la base imponible, aun cuando no se haya integrado en la cuenta de pérdidas y ganancias. Cualquier aplicación de dicha reserva se integrará en la base imponible del período impositivo en el que se produzca.

Las correcciones por deterioro de primas o cuotas pendientes de cobro serán incompatibles, para los mismos saldos, con la dotación para la cobertura de posibles insolvencias de deudores.

8. Serán deducibles los gastos relativos al fondo de provisiones técnicas efectuados por las sociedades de garantía recíproca, con cargo a su cuenta de pérdidas y ganancias, hasta que el mencionado fondo alcance la cuantía mínima obligatoria a que se refiere el artículo 9 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca. Las dotaciones que excedan las cuantías obligatorias serán deducibles en un 75 por ciento.

No se integrarán en la base imponible las subvenciones otorgadas por las Administraciones públicas a las sociedades de garantía recíproca ni las rentas que se deriven de dichas subvenciones, siempre que unas y otras se destinen al fondo de provisiones técnicas. Lo previsto en este apartado también se aplicará a las sociedades de reafianzamiento en cuanto a las actividades que de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de la Ley sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, han de integrar necesariamente su objeto social.

9. Los gastos inherentes a los riesgos derivados de garantías de reparación y revisión, serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Las entidades de nueva creación también podrán deducir las dotaciones a que hace referencia el párrafo primero, mediante la fijación del porcentaje referido en este respecto de los gastos y ventas realizados en los períodos impositivos que hubieren transcurrido.

Artículo 15. *Gastos no deducibles.*

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

A los efectos de lo previsto en esta Ley, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto Complementario. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

d) Las pérdidas del juego.

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en estos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.

h) Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

i) Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2.e) 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, o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:

1.º 1 millón de euros.

2.º El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. No obstante, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, será el importe establecido con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

j) **(Derogada)**

k) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley, o

2.º que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.

l) Las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades a que se refiere la letra anterior, que se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que, con carácter previo, se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe.

m) La deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 29 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

n) Los que sean objeto de la deducción establecida en el artículo 38 bis de esta ley, incluidos los correspondientes a la amortización de los activos cuya inversión haya generado el derecho a la mencionada deducción.

Artículo 15 bis. *Asimetrías híbridas.*

1. No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica.

En caso de que el ingreso se genere en un período impositivo que se inicie dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se haya devengado el gasto para el contribuyente, dicho gasto será fiscalmente deducible en el período impositivo en el que el mencionado ingreso se integre en la base imponible del beneficiario.

2. No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente del contribuyente en dicho país o territorio, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

El importe de los gastos no deducidos por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior podrá deducirse en los períodos impositivos que concluyan dentro de los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compense con ingresos del contribuyente que generen renta de doble inclusión.

Se integrará en la base imponible el importe correspondiente a las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una diferente calificación fiscal de estas, haya tenido la consideración de gasto fiscalmente deducible en ese otro país o territorio, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

El importe integrado en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior podrá minorarse de la base imponible de los períodos impositivos que concluyan

dentro de los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se integró el ingreso, en la medida en que tal gasto se compense en el otro país o territorio con ingresos de la persona o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente de estas en dicho país o territorio y en el de su partícipe o inversor, no generen un ingreso.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación cuando la relación de vinculación exista, exclusivamente, entre el contribuyente y el mencionado partícipe o inversor.

4. No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con o por personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de la diferente calificación fiscal de estas, sean, asimismo, gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades vinculadas, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

Los importes no deducidos conforme a lo establecido en el párrafo anterior podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos de la persona o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.

No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas por el contribuyente cuando tengan, asimismo, la consideración de fiscalmente deducibles en el país o territorio de una persona o entidad vinculada como consecuencia de una diferente calificación fiscal del contribuyente, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

Los importes no deducidos conforme a lo establecido en el párrafo anterior podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del contribuyente que generen renta de doble inclusión.

5. No serán fiscalmente deducibles:

a) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una entidad vinculada, o con una entidad vinculada que tenga establecimientos permanentes, cuando como consecuencia de una diferencia fiscal en su atribución entre el establecimiento permanente y su casa central, o entre dos o más establecimientos permanentes, no generen un ingreso.

b) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una persona o entidad vinculada que, como consecuencia de que dicho establecimiento no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación, no generen un ingreso.

c) Los gastos estimados en operaciones internas realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente, en aquellos supuestos en que así estén reconocidos en un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación, cuando, debido a la legislación del país o territorio del establecimiento permanente, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión.

El importe de los gastos no deducidos por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior podrá deducirse en los períodos impositivos que concluyan dentro de los tres años siguientes, en la medida en que se integren en la base imponible del contribuyente con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión.

d) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con o por un establecimiento permanente del contribuyente que sean, asimismo, fiscalmente deducibles en dicho establecimiento permanente o en una entidad vinculada con él, en la parte que no se compense con ingresos de dicho establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.

Los importes no deducidos conforme a lo establecido en el párrafo anterior podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que

se compensen con ingresos del establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.

6. No resultará de aplicación lo previsto en el artículo 22 de esta ley en el caso de rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente que no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación.

7. No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a una transacción o serie de transacciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio, cuando financien, directa o indirectamente, gastos deducibles realizados en el marco de operaciones que generen los efectos derivados de las asimetrías híbridas a que se refieren los apartados anteriores de este artículo, excepto cuando uno de los países o territorios afectados haya realizado un ajuste para evitar la deducción del gasto o someter el ingreso a tributación, en los términos expuestos en dichos apartados.

8. Será deducible en la cuota íntegra de este Impuesto el importe de la retención practicada a cuenta del mismo en la proporción que se corresponda con la renta integrada en la base imponible obtenida en una trasferencia híbrida realizada con una persona o entidad vinculada no residente en territorio español.

A estos efectos, se considera como transferencia híbrida cualquier operación relativa a la transferencia de un instrumento financiero cuando el rendimiento subyacente del instrumento financiero transferido se considere, a efectos fiscales, como obtenido simultáneamente por más de una de las partes que intervienen en la operación.

9. Lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo se aplicará, asimismo, cuando las operaciones a que se refieren, con independencia de que se realicen entre personas o entidades vinculadas o no, tengan lugar en el marco de un mecanismo estructurado.

A estos efectos, se considera mecanismo estructurado todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación en el que la ventaja fiscal derivada de las asimetrías híbridas a que se refieren dichos apartados en los términos en ellos señalados, esté cuantificada o considerada en sus condiciones o contraprestaciones o bien que haya sido diseñado para producir los resultados de tales asimetrías, excepto que el contribuyente o una persona o entidad vinculada con él no hubiera podido conocerlos razonablemente y no compartiera la ventaja fiscal indicada.

10. No serán fiscalmente deducibles los gastos o pérdidas que resulten fiscalmente deducibles en otro país o territorio en el que el contribuyente sea, asimismo, residente fiscal, en la parte que se compense con ingresos que no generen renta de doble inclusión. En el caso de que dicho gasto o pérdida se compense en el otro país o territorio en un período impositivo posterior al de la deducción del gasto o pérdida en el contribuyente, este deberá integrar en su base imponible el importe correspondiente a la referida compensación en el período impositivo en que esta se produzca.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el otro país sea un Estado miembro de la Unión Europea con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional en virtud del cual el contribuyente sea considerado residente fiscal en territorio español.

11. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera que un ingreso genera renta de doble inclusión cuando esté sometido a tributación con arreglo a esta ley y a la legislación del otro país o territorio.

12. Una entidad en régimen de atribución de rentas en la que una o varias entidades, vinculadas entre sí en el sentido del apartado 13 del artículo 15.bis de esta ley, participen directa o indirectamente en cualquier día del año, en el capital, en los fondos propios, en los resultados o en los derechos de voto en un porcentaje igual o superior al 50 por ciento y sean residentes en países o territorios que califiquen a la entidad en régimen de atribución como contribuyente por un impuesto personal sobre la renta, tributará, en calidad de contribuyente, por las siguientes rentas positivas que corresponda atribuir a todos los partícipes residentes en países o territorios que consideren a la entidad en atribución de rentas como contribuyente por imposición personal sobre la renta:

– Rentas obtenidas en territorio español que estén sujetas y exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

– Rentas de fuente extranjera que no estén sujetas o estén exentas de tributación por un impuesto exigido por el país o territorio de la entidad o entidades pagadoras de tales rentas.

El período impositivo coincidirá con el año natural en el que se obtengan tales rentas.

El resto de rentas obtenidas por la entidad en atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes y tributarán de acuerdo con lo dispuesto en la sección 2.ª del título X 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 Impuesto sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

13. A efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, la referencia a personas o entidades vinculadas comprenderá:

a) Las personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 de esta ley.

b) Una entidad que ostente, directa o indirectamente, una participación de, al menos, un 25 por ciento en los derechos de voto del contribuyente o tenga derecho a percibir, al menos, un 25 por ciento de los beneficios del mismo, o en la que el contribuyente ostente dichas participaciones o derechos.

c) La persona o entidad sobre la que el contribuyente actúe conjuntamente con otra persona o entidad respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital de aquella, o la persona o entidad que actúe conjuntamente con otra respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital del contribuyente.

A estos efectos, el contribuyente o, en el segundo supuesto, la persona o entidad, será tratado como el titular de una participación en relación con todos los derechos de voto o la propiedad del capital de la entidad o del contribuyente, respectivamente, que sean propiedad de la otra persona o entidad.

d) Una entidad en cuya gestión el contribuyente tenga una influencia significativa o una entidad que tenga una influencia significativa en la gestión del contribuyente. A estos efectos, se considera que existe influencia significativa cuando se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de otra entidad, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de la misma.

14. No resultará de aplicación lo previsto en los apartados anteriores cuando la asimetría híbrida se deba a que el beneficiario esté exento del Impuesto, se produzca en el marco de una operación o transacción que se base en un instrumento o contrato financiero sujeto a un régimen tributario especial, ni cuando la diferencia en el valor imputado se deba a diferencias de valoración, incluidas las derivadas de la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas.

Artículo 16. *Limitación en la deducibilidad de gastos financieros.*

1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos no deducibles a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis de esta ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley. En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

3. Los gastos financieros netos imputados a los socios de las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el artículo 43 de esta Ley se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo.

4. Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe previsto en el párrafo cuarto del apartado 1 de este artículo será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

5. A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el capítulo VII del título VII de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo.

Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en este apartado y en el apartado 1 de este artículo.

El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los ocho años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.

6. La limitación prevista en este artículo no resultará de aplicación:

a) A las entidades de crédito y aseguradoras. A estos efectos, recibirán el tratamiento de las entidades de crédito aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan, directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades.

b) En el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.

CAPÍTULO III

Reglas de valoración

Artículo 17. *Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias.*

1. Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley.

No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de lo señalado en la letra l) del artículo 15 de esta Ley, o mientras no deban imputarse a una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o

reglamentaria. El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

2. Las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.

3. Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

No obstante, en caso de no resultar de aplicación el régimen establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley en cualquiera de las operaciones mencionadas en este apartado, los referidos elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado siguiente.

4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones.

b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.

c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de éstos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.

d) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

e) Los adquiridos por permuta.

f) Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley.

5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. No obstante, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.

En los supuestos previstos en las letras e) y f) del apartado anterior, las entidades integrarán en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos adquiridos y el valor fiscal de los entregados.

En la adquisición a título lucrativo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor de mercado del elemento patrimonial adquirido.

La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.

6. En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación.

La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.

No obstante, tratándose de operaciones realizadas por sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de

Inversión Colectiva, no sometidas al tipo general de gravamen, el importe total percibido en la reducción de capital con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a ninguna deducción en la cuota íntegra.

Cualquiera que sea la cuantía que se perciba en concepto de distribución de la prima de emisión realizada por dichas sociedades de inversión de capital variable, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a deducción alguna en la cuota íntegra.

Se aplicará lo anteriormente señalado a organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable que estén registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversores, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones; en todo caso resultará de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

7. En la distribución de beneficios se integrará en la base imponible de los socios el valor de mercado de los elementos recibidos.

8. En la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de éstos la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada.

9. En la fusión, absorción o escisión total o parcial se integrará en la base imponible de los socios la diferencia entre el valor de mercado de la participación recibida y el valor fiscal de la participación anulada, salvo que resulte de aplicación el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

10. La reducción de capital cuya finalidad sea diferente a la devolución de aportaciones no determinará para los socios rentas, positivas o negativas, integrables en la base imponible.

11. En los casos de coberturas contables y partidas cubiertas con cambios de valor reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias, aquellas minorarán el valor de estas a los efectos de determinar el tratamiento fiscal que corresponda a la renta obtenida.

Artículo 18. *Operaciones vinculadas.*

1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

3. Las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de esta Ley, sea inferior a 45 millones de euros.

En ningún caso, el contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

1.º Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

2.º Las operaciones de transmisión de negocios.

3.º Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

4.º Las operaciones sobre inmuebles.

5.º Las operaciones sobre activos intangibles.

La documentación específica no será exigible:

a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de esta Ley.

b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de esta Ley.

c) Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

4. Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con

personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

5. En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

6. A los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.

c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:

1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de

estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

7. En el supuesto de acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios suscritos entre personas o entidades vinculadas, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.

b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.

c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen.

8. En el caso de contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que les resulte de aplicación, se incluirán en la base imponible de aquellos las rentas estimadas por operaciones internas realizadas con el establecimiento permanente, valoradas por su valor de mercado.

9. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.

10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de

no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

11. En aquellas operaciones en las que se determine que el valor convenido es distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá, para las personas o entidades vinculadas, el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia.

En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) 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.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

12. Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas:

1.º La comprobación de las operaciones vinculadas se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria sea objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

2.º Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la comprobación, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación, se notificará dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso o reclamación. La interposición de recurso o reclamación interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario y a las demás personas o entidades afectadas, a quienes se comunicará dicha interrupción, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la liquidación practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

3.º La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia

persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4.º Lo dispuesto en este apartado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

5.º Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

6.º Cuando en el seno de la comprobación a que se refiere este apartado se efectuase la comprobación del valor de la operación, no resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 57 y en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

13. 1.º Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo.

Esta infracción tendrá la consideración de infracción grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

a) La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.

b) La sanción prevista en la letra anterior tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

– El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes realizadas en el período impositivo.

– El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

2.º Constituyen infracción tributaria los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria, en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

(i) la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

(ii) que el valor de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Estas infracciones tendrán la consideración de infracción grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número 2.º

3.º Las correcciones realizadas por la Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que determinen falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, habiéndose cumplido la obligación de documentación

específica a que se refiere el apartado 3 de este artículo, no constituirá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la referidas correcciones.

4.º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados.

Respecto de las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación lo establecido en los apartados 1.b) y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

14. El valor de mercado a efectos de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no producirá efectos respecto a otros impuestos, salvo disposición expresa en contrario. Asimismo, el valor a efectos de otros impuestos no producirá efectos respecto del valor de mercado de las operaciones entre personas o entidades vinculadas de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, salvo disposición expresa en contrario.

Artículo 19. *Cambios de residencia, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención. Reglas especiales.*

1. Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de éste, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad. En caso de afectación a un establecimiento permanente, será de aplicación a dichos elementos patrimoniales lo previsto en el artículo 78 de esta Ley.

En el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, el contribuyente podrá optar por fraccionar el pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior por quintas partes anuales iguales.

El ejercicio de la opción se realizará exclusivamente en la propia declaración del impuesto correspondiente al período impositivo concluido con ocasión del cambio de residencia, debiéndose efectuar el pago de la primera fracción en el plazo voluntario de declaración correspondiente a dicho período impositivo.

El vencimiento y exigibilidad de cada una de las cuatro fracciones anuales restantes, junto con los intereses de demora devengados por cada una de ellas, se producirá de forma sucesiva transcurrido un año desde la finalización del plazo voluntario de declaración correspondiente al último período impositivo.

Salvo las especialidades contenidas en este apartado, a este fraccionamiento le será de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías. No obstante, únicamente será exigible la constitución de garantías cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado.

En el caso de que dichos indicios racionales sean apreciados por el órgano de recaudación en el plazo de los 6 meses siguientes a la finalización del plazo voluntario de pago de la primera fracción, se pondrá en conocimiento del contribuyente mediante el oportuno requerimiento para que aporte garantías suficientes en el plazo de 10 días contados a partir del siguiente a la notificación del mismo. Si el requerimiento no es atendido o, siéndolo, no se considera aportada garantía suficiente o debidamente justificada lo innecesario de la misma, se exigirá la totalidad de la deuda pendiente en los plazos a los que

se refiere el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. De no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el periodo ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El fraccionamiento perderá su vigencia en los siguientes supuestos:

a) Cuando los elementos patrimoniales afectados sean objeto de transmisión a terceros.

b) Cuando los elementos patrimoniales afectados se trasladen con posterioridad a un tercer Estado distinto de los señalados en el párrafo segundo de este apartado.

c) Cuando el contribuyente traslade con posterioridad su residencia fiscal a un tercer Estado distinto de los señalados en el párrafo segundo de este apartado.

d) Cuando el contribuyente se encuentre en liquidación o esté incurso en un procedimiento de ejecución colectiva, como concurso, o cualquier procedimiento equivalente.

e) Cuando el contribuyente no efectúe el ingreso en el plazo previsto en el fraccionamiento.

En los casos de transmisión o traslado a los que se refieren las letras a) y b) de este apartado, cuando se trate de una transmisión o traslado parcial de los elementos patrimoniales, el fraccionamiento perderá su vigencia únicamente respecto de la parte proporcional de la deuda tributaria correspondiente a la diferencia positiva entre el valor de mercado y el valor fiscal de dichos elementos, cuando el contribuyente pruebe que dicha transmisión o traslado afecta solo a alguno o algunos de los elementos patrimoniales.

En los supuestos de pérdida de vigencia contemplados en las letras a), b) y c) de este apartado, las cantidades para las cuales ha perdido su vigencia el fraccionamiento deberán ser ingresadas en el plazo de un mes contado a partir de que se produzca la pérdida de vigencia del fraccionamiento. La falta de ingreso en el referido plazo de un mes determinará que se proceda, exclusivamente respecto de las cantidades para las cuales ha perdido su vigencia el fraccionamiento, a iniciar el procedimiento de apremio, con su exigencia en los plazos a que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El importe que se ingrese será aplicado a los últimos vencimientos del fraccionamiento. De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas en dichos plazos, se considerará vencida, en su caso, el resto de deuda fraccionada, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de la misma.

La pérdida de vigencia del fraccionamiento a que se refiere la letra d) de este apartado determinará el vencimiento y exigibilidad de la totalidad de la deuda pendiente en el plazo de un mes contado a partir de que se produzca la misma. La falta de ingreso en el referido plazo determinará el inicio del periodo ejecutivo debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Si concurre el supuesto de pérdida de vigencia del fraccionamiento al que se refiere la letra e) de este apartado, se procederá a iniciar el procedimiento de apremio exclusivamente respecto de dicha fracción incumplida, exigiéndose en los plazos a que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se exigirá el importe de dicha fracción, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido, y el recargo del período ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

De no producirse el ingreso de las cantidades exigidas conforme al párrafo anterior se considerarán vencidas el resto de las fracciones pendientes, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio respecto de todas las deudas. Se exigirán los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del vencimiento de pago de la fracción incumplida.

En el caso de cambio de residencia, transferencia a España de elementos patrimoniales o actividades que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, haya sido objeto de una imposición de salida en un Estado miembro de la Unión Europea, el valor determinado por el Estado miembro de salida tendrá la consideración de valor fiscal en España, salvo que no refleje el valor de mercado.

No será de aplicación lo dispuesto en el presente apartado y, por tanto, no se integrará en la base imponible, la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales transferidos, que estén relacionados con la financiación o entrega de garantías o para cumplir requisitos prudenciales de capital o a efectos de gestión de liquidez, siempre que se prevea que deben volver a territorio español para afectarse en el plazo máximo de un año a un establecimiento permanente situado en España.

2. Las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales se valorarán por su valor de mercado.

Quienes realicen las operaciones señaladas en el párrafo anterior estarán sujetos a la obligación de documentación a que se refiere el artículo 18.3 de esta Ley con las especialidades que reglamentariamente se establezcan.

3. El perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este Impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota, como retención a cuenta, la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.

4. La renta que se ponga de manifiesto como consecuencia del ejercicio del derecho de rescate de los contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones, en los términos previstos en la Disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, no estará sujeta al Impuesto sobre Sociedades del titular de los recursos económicos que en cada caso corresponda, en los siguientes supuestos:

a) Para la integración total o parcial de los compromisos instrumentados en la póliza en otro contrato de seguro que cumpla los requisitos de la citada Disposición adicional primera.

b) Para la integración en otro contrato de seguro colectivo, de los derechos que correspondan al trabajador según el contrato de seguro original en el caso de cese de la relación laboral.

Los supuestos establecidos en las letras a) y b) anteriores no alterarán la naturaleza de las primas respecto de su imputación fiscal por parte de la empresa, ni el cómputo de la antigüedad de las primas satisfechas en el contrato de seguro original. No obstante, en el supuesto establecido en la letra b) anterior, si las primas no fueron imputadas, la empresa podrá deducirlas con ocasión de esta movilización.

No quedará sujeta la renta que se ponga de manifiesto como consecuencia de la participación en beneficios de los contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones de acuerdo con lo previsto en la Disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, cuando dicha participación en beneficios se destine al aumento de las prestaciones aseguradas en dichos contratos.

5. No se integrarán en la base imponible las rentas positivas o negativas que se pongan de manifiesto con ocasión del pago de las deudas tributarias a que se refiere el apartado 2 del artículo 125 de esta Ley y de las deudas tributarias a que se refiere el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

6. No se integrarán en la base imponible las subvenciones concedidas a los contribuyentes de este Impuesto que exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

Artículo 20. *Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal.*

Cuando un elemento patrimonial o un servicio tengan diferente valoración contable y fiscal, la entidad adquirente de aquél integrará en su base imponible la diferencia entre ambas, de la siguiente manera:

a) Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que éstos motiven el devengo de un ingreso o un gasto.

b) Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que éstos se transmitan o se den de baja.

c) Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad, en cuyo caso, se integrará con ocasión de la misma.

d) Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial en cuyo caso se estará a lo previsto en los párrafos anteriores.

CAPÍTULO IV

Exención en valores representativos de los fondos propios de entidades y establecimientos permanentes

Artículo 21. *Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.*

1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en esta letra. El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

El requisito exigido en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

b) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella.

Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En ningún caso se entenderá cumplido este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

En el supuesto de que la entidad participada no residente obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el requisito previsto en esta letra se cumpla, al menos, en la entidad indirectamente participada.

En el supuesto de que la entidad participada, residente o no residente en territorio español, obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades procedentes de dos o más entidades respecto de las que solo en alguna o algunas de ellas se cumplan los requisitos señalados en las letras a) o a) y b) anteriores, la aplicación de la exención se referirá a aquella parte de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos por el contribuyente respecto de entidades en las que se cumplan los citados requisitos.

No se aplicará la exención prevista en este apartado, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

2. 1.º Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios, los derivados de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

2.º Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios exentos las retribuciones correspondientes a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, salvo que generen un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

3.º La exención prevista en el apartado 1 de este artículo no resultará de aplicación en relación con los dividendos o participaciones en beneficios recibidos cuyo importe deba ser objeto de entrega a otra entidad con ocasión de un contrato que verse sobre los valores de los que aquellos proceden, registrando un gasto al efecto.

La entidad receptora de dicho importe en virtud del referido contrato podrá aplicar la exención prevista en el referido apartado 1 en la medida en que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que conserve el registro contable de dichos valores.

b) Que pruebe que el dividendo ha sido percibido por la otra entidad contratante o una entidad perteneciente al mismo grupo de sociedades de cualquiera de las dos entidades, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

c) Que se cumplan las condiciones establecidas en el apartado anterior para la aplicación de la exención.

3. Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

El requisito previsto en la letra a) del apartado 1 de este artículo deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión. El requisito previsto en la letra b) del apartado 1 deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

No obstante, en el caso de que el requisito previsto en la letra b) del apartado 1 no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

b) Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

En el caso de transmisión de la participación en el capital o en los fondos propios de una entidad residente o no residente en territorio español que, a su vez, participara en dos o más entidades respecto de las que sólo en alguna o algunas de ellas se cumplieran los requisitos previstos en las letras a) o b) del apartado 1, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.º Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte de la renta que se corresponda con los beneficios generados por las entidades en las que se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

2.º Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que proporcionalmente sea atribuible a las entidades en que se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

La parte de la renta que no tenga derecho a la exención en los términos señalados en este apartado se integrará en la base imponible, teniendo derecho a la deducción establecida en el artículo 31 de esta Ley, en caso de proceder su aplicación, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para ello. No obstante, a los efectos de lo establecido en la letra a) del apartado 1 del citado artículo, se tomará exclusivamente el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, por la parte que proporcionalmente se corresponda con la renta que no tenga derecho a la exención correspondiente a aquellos ejercicios o entidades respecto de los que no se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 de este artículo, en relación con la renta total obtenida en la transmisión de la participación.

4. En los siguientes supuestos, la aplicación de la exención prevista en el apartado anterior tendrá las especialidades que se indican a continuación:

a) Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de esta Ley y la aplicación de dichas reglas hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este Impuesto, o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, derivadas de:

1.ª La aportación de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de la letra a) o, total o parcialmente al menos en algún ejercicio, el requisito a que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo.

2.ª La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las participaciones en el capital o fondos propios de entidades.

En este supuesto, la exención no se aplicará sobre la renta diferida en la entidad transmitente como consecuencia de la operación de aportación, salvo que se acredite que la entidad adquirente ha integrado esa renta en su base imponible.

b) Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de esta Ley y la aplicación de dichas reglas hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, derivadas de la aportación de participaciones en entidades.

En este supuesto, cuando las referidas participaciones sean objeto de transmisión en los dos años posteriores a la fecha en que se realizó la operación de aportación, la exención no se aplicará sobre la diferencia positiva entre el valor fiscal de las participaciones recibidas por la entidad adquirente y el valor de mercado en el momento de su adquisición, salvo que se acredite que las personas físicas han transmitido su participación en la entidad durante el referido plazo.

5. No se aplicará la exención prevista en el apartado 3 de este artículo:

a) A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

b) A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una agrupación de interés económico española o europea, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

c) A las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 100 de esta Ley, siempre que, al menos, el 15 por ciento de sus rentas queden sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional regulado en dicho artículo.

Cuando las circunstancias señaladas en las letras a) o c) de este apartado se cumplan solo en alguno o algunos de los períodos impositivos de tenencia de la participación, no se aplicará la exención respecto de aquella parte de las rentas a que se refieren dichas letras que proporcionalmente se corresponda con aquellos períodos impositivos.

Lo dispuesto en este apartado resultará igualmente de aplicación en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

6. No se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:

a) que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 3 de este artículo. No obstante, el requisito relativo al porcentaje de participación se entenderá cumplido cuando el mismo se haya alcanzado en algún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión.

b) en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.

En el supuesto de que los requisitos señalados se cumplan parcialmente, en los términos establecidos en el apartado 3 de este artículo, la aplicación de lo dispuesto en este apartado se realizará de manera parcial.

7. Las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en entidades que sean objeto de integración en la base imponible por no producirse ninguna de las circunstancias previstas en el apartado anterior, tendrán las especialidades que se indican a continuación:

a) En el caso de que la participación hubiera sido previamente transmitida por otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con el contribuyente, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, dichas rentas negativas se minorarán en el importe de la renta positiva generada en la transmisión precedente a la que se hubiera aplicado un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición.

b) El importe de las rentas negativas se minorará, en su caso, en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del período impositivo que se haya iniciado en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de la exención prevista en el apartado 1 de este artículo.

8. Serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.

En este caso, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada en los diez años anteriores a la fecha de la extinción, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.

9. No se aplicará la exención prevista en este artículo:

a) A las rentas distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.

b) A las rentas obtenidas por agrupaciones de interés económico españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas, cuando, al menos uno de sus socios, tenga la condición de persona física.

c) A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción establecida en los artículos 31 o 32 de esta Ley.

10. El importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 anterior, a los que resulte de aplicación la exención prevista en este artículo, se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

11. La reducción aplicable a dividendos o participaciones en beneficios de entidades a que se refiere el apartado anterior no será de aplicación cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 40 millones de euros.

A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 101 de esta Ley.

La entidad a que se refiere esta letra deberá cumplir los siguientes requisitos:

i) no tener la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley;

ii) no formar parte, con carácter previo a la constitución de la entidad a que se refiere la letra b) de este apartado, de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas;

iii) no tener, con carácter previo a la constitución de la entidad a que se refiere la letra b) de este apartado, un porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de otra entidad igual o superior al 5 por ciento

b) los dividendos o participaciones en beneficios procedan de una entidad constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021 en la que se ostente, de forma directa y desde su constitución, la totalidad del capital o los fondos propios.

c) los dividendos o participaciones en beneficios se perciban en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la entidad que los distribuya.

Artículo 22. *Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.*

1. Estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10 por ciento, en los términos del apartado 1 del artículo anterior.

Estarán exentas, igualmente, las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o cese de su actividad cuando se cumpla el requisito de tributación señalado.

2. No se integrarán en la base imponible las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente.

Tampoco serán objeto de integración las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente.

No obstante, serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en caso de cese del establecimiento permanente. En este caso, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad y que hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.

3. Se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 6 meses. Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte.

4. Se considerará que un contribuyente opera mediante establecimientos permanentes distintos en un determinado país, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que realicen actividades claramente diferenciables.

b) Que la gestión de estas se lleve de modo separado.

5. Se considerarán rentas de un establecimiento permanente aquellas que el mismo hubiera podido obtener si fuera una entidad distinta e independiente, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la entidad a través del establecimiento permanente.

A estos efectos, se tendrán en cuenta las rentas estimadas por operaciones internas con la propia entidad en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación.

6. No se aplicará el régimen previsto en este artículo cuando se den, respecto de las rentas obtenidas en el extranjero, las circunstancias previstas en el apartado 9 del artículo anterior. La opción a que se refiere la letra c) de dicho apartado se ejercerá por cada establecimiento permanente fuera del territorio español, incluso en el caso de que existan varios en el territorio de un solo país.

7. **(Derogado)**

CAPÍTULO V

Reducciones en la base imponible

Artículo 23. *Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.*

1. Las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 por ciento el resultado del siguiente coeficiente:

a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.

b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.

En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

La reducción prevista en este apartado también resultará de aplicación a las rentas positivas procedentes de la transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.

A efectos de determinar el régimen de protección legal de los activos intangibles a que se refiere el párrafo primero de este apartado, se estará a lo dispuesto en la normativa española, de la Unión Europea e internacional en materia de propiedad industrial e intelectual que resulte aplicable en territorio español.

2. A efectos de aplicar esta reducción, tendrán la consideración de rentas positivas susceptibles de reducción, los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las rentas positivas procedentes de su transmisión, que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, de las cantidades deducidas por aplicación del artículo 12.2 de esta Ley en relación con los activos, y de aquellos gastos directamente relacionados con los activos, que se hubieran integrado en la base imponible.

En caso de que en un período impositivo se obtengan rentas negativas y en períodos impositivos anteriores la entidad hubiera obtenido rentas positivas a las que hubiera aplicado la reducción prevista en este artículo, la renta negativa de ese período impositivo se reducirá en el porcentaje que resulte de la aplicación del apartado 1.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará en tanto las rentas negativas no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores aplicando la reducción prevista en este artículo. El exceso se integrará en su totalidad en la base imponible y, en tal caso, las rentas positivas obtenidas en un periodo impositivo posterior se

integrarán en su totalidad hasta dicho importe, pudiendo aplicar al exceso el porcentaje que resulte de la aplicación del apartado 1.

3. Para la aplicación de la reducción prevista en el apartado 1 deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.

c) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de bienes o servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

d) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar cada uno de los ingresos y de los gastos directos a que se refiere este artículo, correspondientes a los activos objeto de cesión.

4. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) de esta Ley.

5. En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos distintos de los referidos en el apartado 1, equipos industriales, comerciales o científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.

6. A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.

La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de valoración a que se refiere este apartado.

7. Asimismo, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 de este artículo, y de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.

La propuesta podrá entenderse desestimada una vez transcurrido el plazo de resolución.

La resolución de este acuerdo requerirá informe vinculante emitido por la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto, al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos previos de calificación y valoración a que se refiere este apartado.

Artículo 24. *Obra benéfico-social de las cajas de ahorro y fundaciones bancarias.*

1. Serán deducibles fiscalmente las cantidades que las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias destinen de sus resultados a la financiación de obras benéfico-sociales, de conformidad con las normas por las que se rigen.

2. Las cantidades asignadas a la obra benéfico-social de las cajas de ahorro y de las fundaciones bancarias deberán aplicarse, al menos, en un 50 por ciento, en el mismo período impositivo al que corresponda la asignación, o en el inmediato siguiente, a la realización de las inversiones afectas, o a sufragar gastos de sostenimiento de las instituciones o establecimientos acogidas a aquélla.

3. No se integrarán en la base imponible:

a) Los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social que se realicen con cargo al fondo de obra social, aun cuando excedieran de las asignaciones efectuadas, sin perjuicio de que tengan la consideración de aplicación de futuras asignaciones. No obstante, dichos gastos serán fiscalmente deducibles cuando, de conformidad con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social.

4. La dotación a la obra benéfico-social realizada por las fundaciones bancarias o, en su caso, los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social que, de acuerdo con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, podrán reducir la base imponible de las entidades de crédito en las que participen, en la proporción que los dividendos percibidos de las citadas entidades representen respecto de los ingresos totales de las fundaciones bancarias, hasta el límite máximo de los citados dividendos. Para ello, la fundación bancaria deberá comunicar a la entidad de crédito que hubiera satisfecho los dividendos el importe de la reducción así calculada y la no aplicación de dicha cantidad como partida fiscalmente deducible en su declaración de este Impuesto.

En el caso de no aplicación del importe señalado a los fines de su obra benéfico-social, la fundación bancaria deberá comunicar el incumplimiento de la referida finalidad a la entidad de crédito, al objeto de que esta regularice las cantidades indebidamente deducidas en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley.

Artículo 25. *Reserva de capitalización.*

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 20 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 3 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta ley.

c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente tendrá derecho a una reducción en la base imponible, en los términos previstos en este apartado, del 23 por ciento del importe del incremento de los fondos propios, siempre que la plantilla media total del contribuyente, en el

período impositivo, se haya incrementado, respecto de la plantilla media total del período impositivo inmediato anterior en un mínimo de un 2 por ciento sin superar un 5 por ciento. En el supuesto de que el incremento de la plantilla media total del contribuyente, en el período impositivo, respecto de la plantilla media total del período impositivo inmediato anterior, se encuentre entre un 5 y un 10 por ciento, el contribuyente tendrá derecho a una reducción en la base imponible del 26,5 por ciento del importe del incremento de los fondos propios. Cuando el referido incremento resulte superior a un 10 por ciento, la reducción a la que tendrá derecho el contribuyente será del 30 por ciento.

El referido incremento de plantilla deberá mantenerse durante un plazo de 3 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el siguiente importe:

i) El 20 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

ii) El 25 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta ley y a la compensación de bases imponibles negativas, tratándose de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 1 millón de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda esta reducción.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en las letras i) e ii) anteriores.

2. El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo:

a) Las aportaciones de los socios.

b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.

c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.

d) Las reservas de carácter legal o estatutario.

e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.

g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible.

3. La reducción correspondiente a la reserva prevista en este artículo será incompatible en el mismo período impositivo con la reducción en base imponible en concepto de factor de agotamiento prevista en los artículos 91 y 95 de esta Ley.

4. El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley.

Artículo 26. *Compensación de bases imponibles negativas.*

1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con

el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros a que se refiere el párrafo anterior.

El límite previsto en este apartado no se aplicará en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

2. Si el período impositivo tuviera una duración inferior al año, las bases imponibles negativas que podrán ser objeto de compensación en el período impositivo, en los términos establecidos en el segundo párrafo del apartado anterior, serán el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

3. El límite establecido en el primer párrafo del apartado 1 de este artículo no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación a que se refiere el artículo 29.1 de esta Ley, en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

4. No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:

1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición;

2.º Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de esta Ley.

5. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

TÍTULO V

Período impositivo y devengo del impuesto

Artículo 27. *Período impositivo.*

1. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad.
2. En todo caso concluirá el período impositivo:

a) Cuando la entidad se extinga.

b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.

c) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este Impuesto de la entidad resultante.

Al objeto de determinar la base imponible correspondiente a este período impositivo se entenderá que la entidad se ha disuelto con los efectos establecidos en el artículo 17.5 de esta Ley.

d) Cuando se produzca la transformación de la forma societaria de la entidad, o la modificación de su estatuto o de su régimen jurídico, y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario distinto.

La renta derivada de la transmisión posterior de los elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación o modificación, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido. La parte de dicha renta generada hasta el momento de la transformación o modificación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma, estatuto o régimen originario.

3. El período impositivo no excederá de 12 meses.

Artículo 28. *Devengo del impuesto.*

El impuesto se devengará el último día del período impositivo.

TÍTULO VI

Deuda tributaria

CAPÍTULO I

Tipo de gravamen y cuota integra

Artículo 29. *El tipo de gravamen.*

1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala, salvo que de acuerdo con lo previsto en este artículo deban tributar a un tipo diferente del general:

a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 50.000 euros, al tipo del 17 por ciento.

b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 20 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 17 por ciento será la resultante de aplicar a 50.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

A estos efectos, el importe neto de la cifra de negocios se determinará con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de esta ley.

No obstante, las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 101 de esta ley tributarán al tipo del 20 por ciento, excepto si de acuerdo con lo previsto en este artículo deban tributar a un tipo diferente del general.

Finalmente, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior.

A estos efectos, no se entenderá iniciada una actividad económica:

a) Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta ley y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.

b) Cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 por ciento.

No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Los tipos de gravamen del 20 por ciento, 17 por ciento y del 15 por ciento previstos en este apartado no resultarán de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley.

2. Las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas tributarán a los tipos de gravamen resultantes de minorar en tres puntos porcentuales los tipos de gravamen previstos en el apartado anterior, siempre que el tipo resultante no supere el 20 por ciento, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos que tributarán a los tipos previstos en el apartado anterior.

Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán a los tipos de gravamen previstos en el apartado anterior, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo del 30 por ciento.

3. Tributarán al 10 por ciento las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

4. Tributarán al tipo del 1 por ciento:

a) Las sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, siempre que el número de accionistas requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 9.4.

A los efectos de la aplicación del tipo de gravamen establecido en este apartado, para determinar el número mínimo de accionistas a que se refiere el párrafo anterior se seguirán las siguientes reglas:

1.° Se computarán exclusivamente aquellos accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 2.500 euros determinado de acuerdo con el valor liquidativo correspondiente a la fecha de adquisición de las acciones.

Además, tratándose de sociedades de inversión de capital variable por compartimentos, a efectos de determinar el número mínimo de accionistas de cada compartimento se computarán exclusivamente aquellos accionistas que sean titulares de acciones por importe igual o superior a 12.500 euros, determinado conforme a lo previsto en el párrafo anterior.

2.° El número mínimo de accionistas determinado conforme a lo previsto en el número 1.° anterior deberá concurrir durante el número de días que represente al menos las tres cuartas partes del período impositivo.

Lo previsto en los cuatro párrafos anteriores no se aplicará a las sociedades de inversión libre ni a las sociedades cuyos accionistas sean exclusivamente otras instituciones de inversión colectiva, a que se refiere el apartado 5 del artículo 6 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, ni a las sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas a que se refiere el artículo 79 de dicho Reglamento.

El cumplimiento de las reglas establecidas en los párrafos anteriores para determinar el número mínimo de accionistas podrá ser comprobado por la Administración Tributaria, a

cuyo efecto la sociedad de inversión deberá mantener y conservar durante el período de prescripción los datos correspondientes a la inversión de los socios en la sociedad.

b) Los fondos de inversión de carácter financiero previstos en la citada Ley, siempre que el número de partícipes requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 5.4.

c) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria regulados en la citada Ley, distintos de los previstos en la letra d) siguiente, siempre que el número de accionistas o partícipes requerido sea, como mínimo, el previsto en los artículos 5.4 y 9.4 de dicha Ley y que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento.

La aplicación de los tipos de gravamen previstos en este apartado requerirá que los bienes inmuebles que integren el activo de las Instituciones de Inversión Colectiva a que se refiere el párrafo anterior no se enajenen hasta que no hayan transcurrido al menos 3 años desde su adquisición, salvo que, con carácter excepcional, medie la autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

La transmisión de dichos inmuebles antes del transcurso del período mínimo a que se refiere esta letra c) determinará que la renta derivada de dicha transmisión tributará al tipo general de gravamen del Impuesto. Además, la entidad estará obligada a ingresar, junto con la cuota del período impositivo correspondiente al período en el que se transmitió el bien, los importes resultantes de aplicar a las rentas correspondientes al inmueble en cada uno de los períodos impositivos anteriores en los que hubiera resultado de aplicación el régimen previsto en esta letra c), la diferencia entre el tipo general de gravamen vigente en cada período y el tipo del 1 por ciento, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

d) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria regulados en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva que, además de reunir los requisitos previstos en la letra c), desarrollen la actividad de promoción exclusivamente de viviendas para destinarlas a su arrendamiento y cumplan las siguientes condiciones:

1.ª Las inversiones en bienes inmuebles afectas a la actividad de promoción inmobiliaria no podrán superar el 20 por ciento del total del activo de la sociedad o fondo de inversión inmobiliaria.

2.ª La actividad de promoción inmobiliaria y la de arrendamiento deberán ser objeto de contabilización separada para cada inmueble adquirido o promovido, con el desglose que resulte necesario para conocer la renta correspondiente a cada vivienda, local o finca registral independiente en que éstos se dividan, sin perjuicio del cómputo de las inversiones en el total del activo a efectos del porcentaje previsto en la letra c).

3.ª Los inmuebles derivados de la actividad de promoción deberán permanecer arrendados u ofrecidos en arrendamiento por la sociedad o fondo de inversión inmobiliaria durante un período mínimo de 7 años. Este plazo se computará desde la fecha de terminación de la construcción. A estos efectos, la terminación de la construcción del inmueble se acreditará mediante el certificado final de obra a que se refiere el artículo 6 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación.

La transmisión de dichos inmuebles antes del transcurso del período mínimo a que se refiere esta letra d) o la letra c) anterior, según proceda, determinará que la renta derivada de dicha transmisión tributará al tipo general de gravamen del impuesto. Además, la entidad estará obligada a ingresar, junto con la cuota del período impositivo correspondiente al período en el que se transmitió el bien, los importes resultantes de aplicar a las rentas correspondientes al inmueble en cada uno de los períodos impositivos anteriores en los que hubiera resultado de aplicación el régimen previsto en esta letra d) la diferencia entre el tipo general de gravamen vigente en cada período y el tipo del 1 por ciento, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

Las sociedades de inversión inmobiliaria o los fondos de inversión inmobiliaria que desarrollen la actividad de promoción de viviendas para su arrendamiento estarán obligadas a comunicar dicha circunstancia a la Administración tributaria en el período impositivo en que se inicie la citada actividad.

e) El fondo de regulación del mercado hipotecario, establecido en el artículo veinticinco de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario.

5. Tributarán al tipo del cero por ciento los fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

6. Tributarán al tipo del 30 por ciento las entidades de crédito, así como las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en los términos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos.

Las actividades relativas al refino y cualesquiera otras distintas de las de exploración, investigación, explotación, transporte, almacenamiento, depuración y venta de hidrocarburos extraídos, o de la actividad de almacenamiento subterráneo de hidrocarburos propiedad de terceros, quedarán sometidas al tipo general de gravamen.

A las entidades que desarrollen exclusivamente la actividad de almacenamiento de hidrocarburos propiedad de terceros no les resultará aplicable el régimen especial establecido en el Capítulo IX del Título VII de esta Ley y tributarán al tipo del 25 por ciento.

7. Tributarán al tipo de gravamen especial que resulte de lo establecido en el artículo 43 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, las entidades de la Zona Especial Canaria, por la parte de base imponible correspondiente a las operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria.

Artículo 30. *Cuota íntegra y cuota líquida.*

1. Se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

En el supuesto de entidades que apliquen lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley, la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda, por las cantidades derivadas del citado artículo 105.

2. Sobre la cuota íntegra se aplicarán las bonificaciones y deducciones que procedan previstas en la normativa del Impuesto dando lugar a la cuota líquida del mismo que, en ningún caso, podrá ser negativa.

Artículo 30 bis. *Tributación mínima.*

1. En el caso de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo o que tributen en el régimen de consolidación fiscal regulado en el capítulo VI del título VII de esta ley, con independencia de su importe neto de la cifra de negocios, la cuota líquida no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 15 por ciento a la base imponible, minorada o incrementada, en su caso y según corresponda, por las cantidades derivadas del artículo 105 de esta ley y minorada en la Reserva por Inversiones regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Dicha cuota tendrá el carácter de cuota líquida mínima.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los contribuyentes que tributen a los tipos de gravamen previstos en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta ley ni a las entidades de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

A los efectos de determinar la cuota líquida mínima a la que se refiere el primer párrafo de éste apartado, el porcentaje señalado en el mismo será el 10 por ciento en las entidades de nueva creación que tributen al tipo del 15 por ciento según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley, y el 18 por ciento si se trata de entidades que tributen al tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 6 del artículo 29 de esta ley.

Tratándose de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, a los efectos de determinar la cuota líquida mínima a la que se refiere el primer párrafo de este apartado, el porcentaje señalado en el mismo será el resultado de multiplicar la escala prevista en el apartado 1 del artículo 29

de esta ley por quince veinticincoavos, redondeado por exceso. Tratándose de entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 101 de esta ley, el porcentaje señalado en el primer párrafo de este apartado será el resultado de multiplicar el tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley por quince veinticincoavos, redondeado por exceso.

En el caso de las cooperativas, la cuota líquida mínima no podrá ser inferior al resultado de aplicar el 60 por ciento a la cuota íntegra calculada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

En las entidades de la Zona Especial Canaria, la base imponible positiva sobre la que se aplique el porcentaje al que se refiere este apartado no incluirá la parte de la misma correspondiente a las operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de dicha Zona que tribute al tipo de gravamen especial regulado en el artículo 43 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) En primer lugar, se minorará la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones que sean de aplicación, incluidas las reguladas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y en el importe de la deducción prevista en el artículo 38 bis de esta Ley.

En segundo lugar, se aplicarán las deducciones por doble imposición reguladas en los artículos 31, 32, 100 y disposición transitoria vigésima tercera de esta Ley, respetando los límites que resulten de aplicación en cada caso.

En caso de que, como resultado de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores, resulte una cuantía inferior a la cuota líquida mínima calculada según lo regulado en el apartado 1 de este artículo, esa cuantía tendrá, como excepción a lo dispuesto en ese apartado, la consideración de cuota líquida mínima.

b) En caso de que tras la minoración de las bonificaciones y deducciones a que se refieren la letra a) anterior resultara una cuantía superior al importe de la cuota líquida mínima calculada según lo regulado en el apartado 1 de este artículo, se aplicarán las restantes deducciones que resulten procedentes, con los límites aplicables en cada caso, hasta el importe de dicha cuota líquida mínima.

Las deducciones cuyo importe se determine con arreglo a lo dispuesto en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se aplicarán, respetando sus propios límites, aunque la cuota líquida resultante sea inferior a la mencionada cuota líquida mínima.

3. Las cantidades no deducidas por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso.

CAPÍTULO II

Deducciones para evitar la doble imposición internacional

Artículo 31. *Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente.*

1. Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.

No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

2. El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e, igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

3. Cuando el contribuyente haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de éstos.

4. La determinación de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se realizará de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 del artículo 22 de esta Ley.

5. **(Derogado)**

6. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

7. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones por doble imposición aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Artículo 32. *Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios.*

1. Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente. Para la aplicación de esta deducción será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por ciento.

b) Que la participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

2. 1.º Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios, los derivados de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

2.º La deducción prevista en el apartado 1 de este artículo no resultará de aplicación en relación con los dividendos o participaciones en beneficios recibidos cuyo importe deba ser objeto de entrega a otra entidad con ocasión de un contrato que verse sobre los valores de los que aquellos proceden, registrando un gasto al efecto. La entidad receptora de dicho importe podrá aplicar la deducción prevista en el referido apartado 1 en la medida en que

conserve el registro contable de dichos valores y estos cumplan las condiciones establecidas en el apartado anterior.

3. Tendrá también la consideración de impuesto efectivamente pagado el impuesto satisfecho por las entidades participadas directamente por la sociedad que distribuye el dividendo y por las que, a su vez, estén participadas directamente por aquellas, y así sucesivamente, en la parte imputable a los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos siempre que la participación indirecta en dichas entidades sea, al menos, del 5 por ciento y se cumpla el requisito a que se refiere el apartado anterior en lo concerniente al tiempo de tenencia de la participación.

4. Esta deducción, conjuntamente con la establecida en el artículo anterior respecto de los dividendos o participaciones en los beneficios, no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. Para calcular dicha cuota íntegra los dividendos o participaciones en los beneficios se reducirán en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. Dicha reducción no se practicará en el caso de los dividendos o participaciones en los beneficios en los que concurran las circunstancias establecidas en el apartado 11 del artículo 21 de esta Ley.

El exceso sobre dicho límite no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 del artículo 31 de esta Ley.

5. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

6. **(Derogado).**

7. **(Derogado).**

8. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones por doble imposición aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

CAPÍTULO III

Bonificaciones

Artículo 33. *Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.*

1. Tendrá una bonificación del 50 por ciento, la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios.

Las entidades a que se refiere el párrafo anterior serán las siguientes:

a) Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.

b) Entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.

c) Entidades extranjeras no residentes en España y que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

2. Se entenderá por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla aquellas que correspondan a actividades que determinen en dichos territorios el cierre de un ciclo mercantil con resultados económicos.

A estos efectos, se considerará cumplido lo dispuesto en el párrafo anterior en el caso de arrendamiento de inmuebles situados en estos territorios.

No se estimará que median dichas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos en aquellos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.

3. A los efectos de la aplicación de la bonificación prevista en este artículo, tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla aquellas correspondientes a las

entidades relacionadas en el apartado 1 de este artículo, que posean, como mínimo, un lugar fijo de negocios en dichos territorios, hasta un importe de 50.000 euros por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o Melilla, con un límite máximo total de 400.000 euros. En el supuesto de que se obtengan rentas superiores al citado importe, la aplicación de la bonificación prevista en este artículo exigirá la acreditación del cierre en Ceuta o Melilla de un ciclo mercantil que determine resultados económicos. Las cantidades a que se refiere este apartado se determinarán a nivel del grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Asimismo, se entenderán obtenidas en Ceuta o Melilla las rentas procedentes del comercio al por mayor cuando esta actividad se organice, dirija, contrate y facture a través de un lugar fijo de negocios situado en dichos territorios que cuente en los mismos con los medios materiales y personales necesarios para ello.

4. Excepcionalmente, para la determinación de la renta imputable a Ceuta o Melilla, obtenida por entidades pesqueras, se procederá asignando los siguientes porcentajes:

a) El 20 por ciento de la renta total al territorio en que esté la sede de dirección efectiva.

b) El 40 por ciento de la renta total se distribuirá en proporción al volumen de desembarcos de capturas que realicen en Ceuta o Melilla.

Las exportaciones se imputarán al territorio en que radique la sede de dirección efectiva.

c) El 40 por ciento restante de la renta total, en proporción al valor contable de los buques según estén matriculados en Ceuta o Melilla y en territorios distintos.

El porcentaje previsto en la letra c) solo será aplicable cuando la entidad de que se trate tenga la sede de dirección efectiva en Ceuta o Melilla. En otro caso el porcentaje acrecerá el de la letra b).

5. En las entidades de navegación marítima y aérea se atribuirá la renta a Ceuta o Melilla con arreglo a los mismos criterios y porcentajes aplicables a las empresas pesqueras, sustituyendo la referencia a desembarcos de las capturas por la de pasajes, fletes y arrendamientos allí contratados.

6. Las entidades a las que se refiere la letra a) que tengan su sede de dirección efectiva en Ceuta o Melilla y las referidas en la letra c), del apartado 1 de este artículo, que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a 3 años, podrán aplicar la bonificación prevista en este artículo por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades en los períodos impositivos que finalicen una vez transcurrido el citado plazo cuando, al menos, la mitad de sus activos estén situados en aquellas. No obstante, quedan exceptuadas de lo previsto en este apartado las rentas que procedan del arrendamiento de bienes inmuebles situados fuera de dichos territorios.

El importe máximo de rentas con derecho a bonificación será el de las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, en los términos señalados en este artículo.

Artículo 34. *Bonificación por prestación de servicios públicos locales.*

Tendrá una bonificación del 99 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1.a), b) y c) del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.

La bonificación también se aplicará cuando los servicios referidos en el párrafo anterior se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las comunidades autónomas.

CAPÍTULO IV

Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

Artículo 35. *Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.*

1. Deducción por actividades de investigación y desarrollo.

La realización de actividades de investigación y desarrollo dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra, en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de investigación y desarrollo.

Se considerará investigación a la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

Se considerará también actividad de investigación y desarrollo la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Asimismo, se considerará actividad de investigación y desarrollo el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

También se considerará actividad de investigación y desarrollo la creación, combinación y configuración de software avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente. Se asimilará a este concepto el software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del software o sus actualizaciones menores.

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el contribuyente, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Las inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.

c) Porcentajes de deducción.

1.º El 25 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los 2 años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 42 por ciento sobre el exceso respecto de ésta. Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores se practicará una deducción adicional del 17 por ciento del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

2.º El 8 por ciento de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

Los elementos en que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, admitido en la letra a) del apartado 1 del artículo 12, que se aplique, fuese inferior.

2. Deducción por actividades de innovación tecnológica.

La realización de actividades de innovación tecnológica dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra en las condiciones establecidas en este apartado.

a) Concepto de innovación tecnológica.

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, incluidos los relacionados con la animación y los videojuegos y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

b) Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:

1.º Actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.

2.º Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.

3.º Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, «know-how» y diseños. No darán derecho a la deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al contribuyente. La base correspondiente a este concepto no podrá superar la cuantía de 1 millón de euros.

4.º Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

Se consideran gastos de innovación tecnológica los realizados por el contribuyente en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos.

Los gastos de innovación tecnológica que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

c) Porcentaje de deducción.

El 12 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

> Téngase en cuenta que, con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, el porcentaje de deducción al que se refiere la letra c) se incrementará en 38 puntos porcentuales para los gastos efectuados en proyectos iniciados a partir del 25 de junio de 2020 consistentes en la realización de actividades de innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras sustanciales de los ya existentes, en la forma que establece el art. 7 del Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, en la redacción dada por la disposición final 8.1 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre. Ref. BOE-A-2020-14368

3. Exclusiones.

No se considerarán actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica las consistentes en:

a) Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

b) Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las descritas en la letra b) del apartado anterior; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.

c) La exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

4. Aplicación e interpretación de la deducción.

a) Para la aplicación de la deducción regulada en este artículo, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

b) El contribuyente podrá presentar consultas sobre la interpretación y aplicación de la presente deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración

tributaria, en los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A estos efectos, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

c) Igualmente, a efectos de aplicar la presente deducción, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el artículo 91 de la Ley General Tributaria.

A estos efectos, los contribuyentes podrán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Economía y Competitividad, o por un organismo adscrito a éste, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos en la letra a) del apartado 1 de este artículo, para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo, o en la letra a) de su apartado 2, para calificarlas como innovación tecnológica, teniendo en cuenta en ambos casos lo establecido en el apartado 3, así como a la identificación de los gastos e inversiones que puedan ser imputados a dichas actividades. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades.

5. Desarrollo reglamentario.

Reglamentariamente se podrán concretar los supuestos de hecho que determinan la aplicación de las deducciones contempladas en este precepto, así como el procedimiento de adopción de acuerdos de valoración a que se refiere el apartado anterior.

Artículo 36. *Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.*

1. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor o a los contribuyentes que participen en la financiación a una deducción:

a) Del 30 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción.
b) Del 25 por ciento sobre el exceso de dicho importe.

La base de la deducción estará constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40 por ciento del coste de producción.

Al menos el 50 por ciento de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español. El importe de esta deducción no podrá ser superior a 20 millones de euros. En el caso de series audiovisuales, la deducción se determinará por episodio y el límite a que se refiere el párrafo anterior será de 10 millones de euros por cada episodio producido. En el supuesto de una coproducción, los importes señalados en este apartado se determinarán, para cada coproductor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.

Para la aplicación de la deducción, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a') Que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural española o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en España, emitidos por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia. Dichos certificados serán vinculantes para la Administración tributaria competente en materia de acreditación y aplicación de los

anteriores incentivos fiscales e identificación del productor beneficiario, con independencia del momento de emisión de los mismos.

b') Que se entregue una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española o la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma.

La deducción prevista en este apartado se generará en cada período impositivo por el coste de producción incurrido en el mismo, si bien se aplicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra.

No obstante, en el supuesto de producciones de animación, la deducción prevista en este apartado se aplicará a partir del período impositivo en que se obtenga el certificado de nacionalidad señalado en la letra a') anterior.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción.

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción. No obstante, dicho límite se elevará hasta:

a'') El 85 por ciento para los cortometrajes.

b'') El 80 por ciento para las producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica, cuyo presupuesto de producción no supere 1.500.000 euros.

c'') El 80 por ciento en el caso de las producciones rodadas íntegramente en alguna de las lenguas cooficiales distintas al castellano que se proyecten en España en dicho idioma cooficial o subtitulado.

d'') El 80 por ciento en el caso de producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento reconocido por el órgano competente.

e'') El 75 por ciento en el caso de producciones realizadas exclusivamente por directoras.

f'') El 75 por ciento en el caso de producciones con un especial valor cultural y artístico que necesiten un apoyo excepcional de financiación según los criterios que se establezcan mediante orden ministerial o en las correspondientes convocatorias de ayudas.

g'') El 75 por ciento en el caso de los documentales.

h'') El 75 por ciento en el caso de las obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2.500.000 euros.

i'') El 60 por ciento en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.

j'') El 60 por ciento en el caso de coproducciones internacionales con países iberoamericanos.

2. Los productores registrados en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada tendrán derecho a la deducción prevista en este apartado por los gastos realizados en territorio español.

La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción:

1.º Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo.

2.º Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

El importe de la deducción será:

a) Del 30 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción y del 25 por ciento sobre el exceso de dicho importe.

La deducción se aplicará siempre que los gastos realizados en territorio español sean, al menos, de 1 millón de euros. No obstante, en el supuesto de producciones de animación tales gastos serán, al menos, de 200.000 euros.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a 20 millones de euros, por cada producción realizada.

En el caso de series audiovisuales, la deducción se determinará por episodio y el límite a que se refiere el párrafo anterior será de 10 millones de euros por cada episodio producido.

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por la empresa contribuyente, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción.

b) Del 30 por ciento de la base de la deducción, cuando el productor se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros.

El importe de esta deducción no podrá superar el importe que establece el Reglamento (UE) 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión a las ayudas de *minimis*.

La deducción prevista en este apartado queda excluida del límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 39 de esta ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

Para la aplicación de la deducción, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a') que la producción obtenga el correspondiente certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido o su vinculación con la realidad cultural española o europea, emitido por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia. Este requisito no será exigible para la aplicación de la deducción recogida en la letra b) de este apartado.

b') Que se incorpore en los títulos de crédito finales de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal; la colaboración, en su caso, del Gobierno de España, las Comunidades Autónomas, las Film Commissions o las Film Offices que hayan intervenido de forma directa en la realización del rodaje u otros procesos de producción desarrollados en España, así como, en su caso, los lugares específicos de rodaje en España y, para el caso de obras audiovisuales de animación, el lugar donde radique el estudio al que se le ha encargado el servicio de producción.

c') Que los titulares de los derechos autoricen el uso del título de la obra y del material gráfico y audiovisual de prensa que incluya de forma expresa lugares específicos del rodaje o de cualquier otro proceso de producción realizado en España, para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos, que puedan llevar a cabo las entidades estatales, autonómicas o locales con competencias en materia de cultura, turismo y economía, así como por las Film Commissions o Film Offices que hayan intervenido en la realización del rodaje o producción.

Reglamentariamente se podrán establecer otros requisitos y obligaciones para tener derecho a la práctica de esta deducción.

3. Los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales tendrán una deducción del 20 por ciento.

La base de la deducción estará constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades.

La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000 euros por contribuyente.

Para la aplicación de esta deducción, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente haya obtenido un certificado al efecto, en los términos que se establezcan por Orden Ministerial, por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.

b) Que, de los beneficios obtenidos en el desarrollo de estas actividades en el ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción, el contribuyente destine al menos el 50 por ciento a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de la deducción prevista en este apartado. El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el

comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los referidos beneficios y los 4 años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

La base de esta deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que generen el derecho a la misma. El importe de la deducción, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80 por ciento de dichos gastos.

Artículo 37. *Deducciones por creación de empleo.*

1. Las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, que sea menor de 30 años, podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, las entidades que tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definido en el artículo 4 de la Ley de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, con desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo regulada en el Título III del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, podrán deducir de la cuota íntegra el 50 por ciento del menor de los siguientes importes:

a) El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.

b) El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Esta deducción resultará de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores, y siempre que, en los 12 meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los 12 meses anteriores.

La aplicación de esta deducción estará condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, 3 meses antes del inicio de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionará a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

3. Las deducciones previstas en los apartados anteriores se aplicarán en la cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estarán condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos 3 años desde la fecha de su inicio. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos señalados en este artículo determinará la pérdida de la deducción, que se regularizará en la forma establecida en el artículo 125.3 de esta Ley.

No obstante, no se entenderá incumplida la obligación de mantenimiento del empleo cuando el contrato de trabajo se extinga, una vez transcurrido el periodo de prueba, por causas objetivas o despido disciplinario cuando uno u otro sea declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador.

El trabajador contratado que diera derecho a una de las deducciones previstas en este artículo no se computará a efectos del incremento de plantilla establecido en el artículo 102 de esta Ley.

4. En el supuesto de contratos a tiempo parcial, las deducciones previstas en este artículo se aplicarán de manera proporcional a la jornada de trabajo pactada en el contrato.

Artículo 38. *Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.*

1. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, contratados por el contribuyente,

experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

2. Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 por ciento, contratados por el contribuyente, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

3. Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el artículo 102 de esta Ley.

Artículo 38 bis. *Deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias.*

1. Las autoridades portuarias podrán deducir de la cuota íntegra:

a) Las inversiones y gastos relacionados con:

1.º La infraestructura y los servicios de control del tráfico marítimo.

2.º Los servicios e infraestructuras destinados a mejorar la seguridad de la navegación y los movimientos de los buques en el mar litoral español, incluidos los elementos de señalización marítima, balizamiento y ayudas a la navegación, cuyos beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto que los construye y mantiene.

3.º Los accesos terrestres viarios y ferroviarios de servicio público general, los accesos marítimos, los dragados, que beneficien a la colectividad en su conjunto y cuyos beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto, así como las infraestructuras de mejora de las redes generales de transporte de uso común.

4.º Las infraestructuras de protección y resistencia contra condiciones climáticas extremas cuyos beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto.

5.º Los servicios e infraestructuras de salvamento marítimo asociados al ejercicio del poder público, siempre y cuando dichas infraestructuras no se exploten comercialmente, y la formación de los servicios públicos responsables en materia de emergencias, seguridad y salvamento, siempre y cuando dicha formación no sea obligatoria para las empresas.

6.º La elaboración e implantación de planes de seguridad y protección, en la medida en que estos costes no estén asociados a requisitos obligatorios de seguridad que todas las compañías deban cumplir, y la atención de emergencias de protección civil, en ambos casos, cuando estas actividades estén asociadas al ejercicio de poder público y siempre que sus beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto.

7.º Los servicios e infraestructuras de defensa contra incendios, desprendimientos y otros riesgos relacionados con la protección civil, asociados al ejercicio de poder público, que no se exploten comercialmente, que no sean obligatorios para las empresas, que beneficien a la colectividad en su conjunto y cuyos beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto.

8.º Los servicios e infraestructura utilizados exclusivamente por las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad y por la Policía portuaria en el ejercicio de poder público.

9.º Los servicios e infraestructuras sanitarias para la atención a personas en situaciones de vulnerabilidad, siempre y cuando las infraestructuras no se utilicen para actividades económicas del puerto.

10.º Las infraestructuras y servicios para el control aduanero de mercancías, para la inspección en frontera exigidos por normas con rango de ley en los ámbitos de sanidad animal, sanidad vegetal, sanidad exterior y seguridad industrial e interés público, y las relacionadas con el control de pasajeros y la inmigración.

11.º Las infraestructuras y servicios para la vigilancia de la contaminación, las emergencias en materia medioambiental y lucha contra la contaminación asociadas al ejercicio de poder público, cuyos costes no sean legalmente repercutibles al causante de la emergencia, ni sean costes en los que se incurra simplemente para cumplir la normativa legalmente obligatoria para todas las empresas, la descontaminación de suelos que no se destinen al desarrollo de una actividad económica, el desguace de embarcaciones y equipos abandonados, cuyo tratamiento recaiga legalmente sobre la autoridad portuaria por haber quedado desiertos los procedimientos destinados a identificar el interés privado en su

desguace, retirada o achatarramiento, y el saneamiento, limpieza general portuaria y retirada de residuos distintos de los generados por los usuarios del puerto, tales como los desechos generados por los buques, los residuos de la carga y similares.

12.º Los servicios e infraestructuras realizados para organismos internacionales como consecuencia de obligaciones contraídas por el Reino de España en el marco de un tratado internacional.

13.º Los servicios e infraestructuras dedicadas a la Defensa Nacional.

14.º Los servicios e instalaciones utilizados para el desarrollo de actividades científicas cuyos resultados no tengan por objeto su explotación económica y a las actuaciones de monitorización y predicción del medio físico con fines de investigación e información meteorológica cuyos resultados no se exploten comercialmente.

15.º Los servicios de alumbrado de zonas comunes en beneficio de la colectividad, de uso público y abiertas cuyos beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto.

16.º Las actuaciones de protección o corrección de la deriva litoral cuyos beneficiarios no sean principalmente los usuarios del puerto.

17.º Las inversiones y servicios relacionados con el fomento de la cultura y el patrimonio histórico y cultural, incluidos los previstos en el apartado 1 del artículo sesenta y ocho de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, en los supuestos en los que las obras públicas no estén relacionadas con la actividad económica de la autoridad portuaria, así como las actuaciones de rehabilitación de bienes con protección cultural que no se exploten comercialmente y beneficien a la sociedad en su conjunto.

18.º Las actuaciones de urbanización y en desarrollo y revitalización de suelo público para su uso público sin explotación comercial.

b) Las inversiones y gastos realizados para la construcción, sustitución o mejora de las infraestructuras de los puertos marítimos, para la construcción, sustitución o mejora de las infraestructuras de acceso a los mismos o para las actividades de dragado, en los términos y con las condiciones previstas en el capítulo I y en los artículos 56 ter y 56 quater del Reglamento (UE) Nº 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado. El importe de la deducción será el que resulte de aplicar a dichas inversiones y gastos el porcentaje de intensidad máxima de ayuda permitida calculada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 56 ter y 56 quater, respectivamente, del Reglamento (UE) Nº 651/2014.

c) Las inversiones que superen los umbrales establecidos en las letras ee) y ff) del apartado 1 del artículo 4 del Reglamento (UE) Nº 651/2014 podrán deducirse en la medida en que la Comisión Europea haya declarado su compatibilidad con el mercado interior de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y se cumplan las condiciones establecidas por la Comisión en la Decisión correspondiente. El importe de la deducción será el que resulte de aplicar a dichas inversiones el porcentaje de intensidad máxima de ayuda autorizada por la Comisión.

2. La deducción de la letra c) del apartado 1 de este artículo solo se podrá aplicar a partir del período impositivo en el que la Comisión Europea haya declarado la compatibilidad de las inversiones a las que se refiere dicha letra.

3. Las inversiones o gastos objeto de esta deducción se minorarán en el importe de las subvenciones recibidas.

4. Las autoridades portuarias deberán llevar los oportunos registros contables y documentales específicos que permitan identificar los gastos e inversiones a los que se refiere la deducción prevista en este artículo.

5. La deducción prevista en este artículo queda excluida del límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 39 de esta ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos siguientes en el plazo establecido en el apartado 1 del artículo 39 de esta ley.

6. Reglamentariamente se podrán dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de la presente deducción.

Artículo 38 ter. *Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial.*

El sujeto pasivo podrá practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo y a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo.

Cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros, la deducción prevista en el párrafo anterior se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe de la retribución bruta anual reseñado en dicho párrafo.

Artículo 39. *Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo.*

1. Las deducciones previstas en el presente Capítulo se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones de los Capítulos II y III de este Título.

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción prevista en el artículo 35 de esta Ley podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este Capítulo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

a) En las entidades de nueva creación.

b) En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

El importe de las deducciones previstas en este Capítulo a las que se refiere este apartado, aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, el limite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de esta Ley, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

2. No obstante, en el caso de entidades a las que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el apartado 1 o en el apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 35 de esta Ley, podrán, opcionalmente, quedar excluidas del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse con un descuento del 20 por ciento de su importe, en los términos establecidos en este apartado. En el caso de insuficiencia de cuota, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto, una vez finalizado el plazo a que se refiere la letra a) siguiente. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31.

El importe de la deducción aplicada o abonada, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, en el caso de las actividades de innovación tecnológica no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales. Asimismo, el importe de la deducción aplicada o abonada por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, de acuerdo con lo dispuesto en este apartado, no podrá superar conjuntamente, y por todos los conceptos, los 3 millones de euros anuales. Ambos límites se aplicarán a

todo el grupo de sociedades, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Para la aplicación de lo dispuesto en este apartado, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.

b) Que la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no se vea reducida desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo a que se refiere la letra c) siguiente.

c) Que se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada, a gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o a inversiones en elementos del inmovilizado material o inmovilizado intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles, en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o la solicitud de abono.

d) Que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley.

Adicionalmente, en el supuesto de que los gastos de investigación y desarrollo del período impositivo superen el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del mismo, la deducción prevista en el apartado 1 del artículo 35 de esta Ley generada en dicho período impositivo podrá quedar excluida del límite establecido en el último párrafo del apartado anterior, y aplicarse o abonarse con un descuento del 20 por ciento de su importe en la primera declaración que se presente transcurrido el plazo a que se refiere la letra a) anterior, hasta un importe adicional de 2 millones de euros.

El incumplimiento de cualquiera de estos requisitos conllevará la regularización de las cantidades indebidamente aplicadas o abonadas, en la forma establecida en el artículo 125.3 de esta Ley.

3. En el caso de insuficiencia de cuota en la aplicación de la deducción prevista en el apartado 2 del artículo 36 de esta Ley, se podrá solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración de este Impuesto. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31.

4. Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de más de una deducción en la misma entidad salvo disposición expresa, ni podrá dar lugar a la aplicación de una deducción en más de una entidad.

5. Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones previstas en los artículos anteriores deberán permanecer en funcionamiento durante 5 años, o 3 años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera Inferior. En el caso de producciones cinematográficas y series audiovisuales, se entenderá este requisito cumplido en la medida que la productora mantenga el mismo porcentaje de titularidad de la obra durante el plazo de 3 años, sin perjuicio de su facultad para comercializar total o parcialmente los derechos de explotación derivados de la misma a uno o más terceros.

Conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se manifieste el incumplimiento de este requisito, se ingresará la cantidad deducida, además de los intereses de demora.

6. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones previstas en este Capítulo aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

7. El contribuyente que participe en la financiación de producciones españolas de largometrajes, cortometrajes cinematográficos, series audiovisuales de ficción, animación o documental, o en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas por otros contribuyentes, podrá aplicar las deducciones previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta ley, en las condiciones y términos en ellos señalados, determinándose su importe en las mismas condiciones que se hubieran aplicado al productor, siempre que hayan sido generadas por este último, cuando aporte cantidades destinadas a financiar la totalidad o parte de los costes de la producción, así como los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30 % de los costes de producción, sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados de las producciones o espectáculos, cuya propiedad deberá ser en todo caso del productor.

Las cantidades para financiar costes de producción podrán aportarse en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados costes de producción, y hasta la obtención de los certificados a que se refiere la letra a') del apartado 1 o a la letra a) del apartado 3 del artículo 36 de esta ley, según proceda. Las cantidades para financiar gastos para obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor a que se refiere el apartado anterior podrán aportarse con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados gastos, pero nunca después del período impositivo en que el productor incurra en los mismos.

El importe máximo de la deducción generada por el productor que el contribuyente que participe en la financiación podrá aplicar será el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades que este último haya aportado para financiar los citados costes de producción o los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor a que se refieren los párrafos anteriores. El exceso de deducción podrá ser aplicado por el productor que haya generado el derecho a la misma.

El productor y los contribuyentes que participen en la financiación de la producción deberán suscribir uno o más contratos de financiación, que podrán firmarse asimismo en cualquier fase de la producción, que contengan, entre otros, los siguientes extremos:

a) Identidad de los contribuyentes que participan en la producción y en la financiación.

b) Descripción de la producción.

c) Presupuesto de la producción con descripción detallada de los gastos y, en particular, de los que se vayan a realizar en territorio español. También se incluirán el presupuesto de los gastos para obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor con descripción detallada de los que se vayan a realizar en territorio español.

d) Forma de financiación de la producción y de los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor, especificando separadamente las cantidades que aporte el productor, las que aporte el contribuyente que participe en su financiación y las que correspondan a subvenciones y otras medidas de apoyo.

Para la aplicación de la deducción será necesario que el contribuyente que participe en la financiación presente el contrato de financiación y certificación del cumplimiento de los requisitos señalados en las letras a') y b') del apartado 1 o del requisito establecido en la letra a) del apartado 3 del artículo 36 de esta ley, según corresponda, en una comunicación a la Administración tributaria, suscrita tanto por el productor como por el contribuyente que participa en la financiación de la producción, con anterioridad a la finalización del período impositivo en que este último tenga derecho a aplicar la deducción.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación cuando el contribuyente que participa en la financiación esté vinculado, en el sentido del artículo 18 de esta ley, con el contribuyente que genere el derecho a la deducción prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta ley.

La aplicación de la deducción por el contribuyente que participa en la financiación será incompatible, total o parcialmente, con la deducción a la que tendría derecho el productor por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta ley.

El importe de la deducción que aplique el contribuyente que participa en la financiación deberá tenerse en cuenta a los efectos de la aplicación del límite conjunto del 25 por ciento establecido en el apartado 1 del artículo 39 de esta ley. No obstante, dicho límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta ley, que corresponda al contribuyente que participa en la financiación, sea igual o superior al 25 por ciento de su cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

CAPÍTULO V

Pago fraccionado

Artículo 40. *El pago fraccionado.*

1. En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, los contribuyentes deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día 1 de cada uno de los meses indicados.

No deberán efectuar el referido pago fraccionado ni estarán obligadas a presentar la correspondiente declaración las entidades a las que se refieren los apartados 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley.

2. La base para calcular el pago fraccionado será la cuota íntegra del último período impositivo cuyo plazo de declaración estuviese vencido el primer día de los 20 naturales a que hace referencia el apartado anterior, minorado en las deducciones y bonificaciones que le fueren de aplicación al contribuyente, así como en las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a aquél.

Cuando el último período impositivo concluido sea de duración inferior al año se tomará también en cuenta la parte proporcional de la cuota de períodos impositivos anteriores, hasta completar un período de 12 meses.

La cuantía del pago fraccionado previsto en este apartado será el resultado de aplicar a la base el porcentaje del 18 por ciento.

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

Los contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural realizarán el pago fraccionado sobre la parte de la base imponible correspondiente a los días transcurridos desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada uno de los períodos de ingreso del pago fraccionado a que se refiere el apartado 1. En estos supuestos, el pago fraccionado será a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo que esté en curso el día anterior al inicio de cada uno de los citados períodos de pago.

Para que la opción a que se refiere este apartado sea válida y produzca efectos, deberá ser ejercida en la correspondiente declaración censal, durante el mes de febrero del año natural a partir del cual deba surtir efectos, siempre y cuando el período impositivo a que se refiera la citada opción coincida con el año natural. En caso contrario, el ejercicio de la opción deberá realizarse en la correspondiente declaración censal, durante el plazo de 2 meses a contar desde el inicio de dicho período impositivo o dentro del plazo comprendido entre el inicio de dicho período impositivo y la finalización del plazo para efectuar el primer pago fraccionado correspondiente al referido período impositivo cuando este último plazo fuera inferior a 2 meses.

El contribuyente quedará vinculado a esta modalidad del pago fraccionado respecto de los pagos correspondientes al mismo período impositivo y siguientes, en tanto no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal que deberá ejercitarse en los mismos plazos establecidos en el párrafo anterior.

No obstante, estarán obligados a aplicar la modalidad a que se refiere este apartado los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado la cantidad de 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo al que corresponda el pago fraccionado.

La cuantía del pago fraccionado previsto en este apartado será el resultado de aplicar a la base el porcentaje que resulte de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto. De la cuota resultante se deducirán las bonificaciones del Capítulo III del presente título, otras bonificaciones que le fueren de aplicación al contribuyente, las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del contribuyente, y los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período impositivo.

4. Los porcentajes previstos en los dos apartados anteriores podrán ser modificados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

5. El pago fraccionado tendrá la consideración de deuda tributaria.

CAPÍTULO VI

Deducción de los pagos a cuenta

Artículo 41. *Deducción de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.*

Serán deducibles de la cuota líquida o, en su caso, de la cuota líquida mínima:

a) Las retenciones a cuenta.
b) Los ingresos a cuenta.
c) Los pagos fraccionados.

Cuando dichos conceptos superen el importe de la cuota líquida del Impuesto o, en su caso, de la cuota líquida mínima, la Administración tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso.

TÍTULO VII

Regímenes tributarios especiales

CAPÍTULO I

Definición y reglas de aplicación de los regímenes tributarios especiales

Artículo 42. *Definición y reglas de aplicación.*

1. Son regímenes tributarios especiales los regulados en este título, sea por razón de la naturaleza de los contribuyentes afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.

2. Las normas contenidas en este título se aplicarán, con carácter preferente, respecto de las previstas en el resto de títulos de esta Ley, que tendrán carácter supletorio.

CAPÍTULO II

Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas

Artículo 43. *Agrupaciones de interés económico españolas.*

1. A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, se aplicarán las normas generales de este Impuesto con las siguientes especialidades:

a) Estarán sujetas a las obligaciones tributarias derivadas de la aplicación de esta Ley, a excepción del pago de la deuda tributaria por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

En el supuesto de que la entidad aplique la modalidad de pagos fraccionados regulada en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, la base de cálculo no incluirá la parte de la base imponible atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible. En ningún caso procederá la devolución a que se refiere el artículo 41 de esta Ley en relación con esa misma parte.

b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente en el mismo:

1.º Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 16 de esta Ley, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Los gastos financieros netos que se imputen a sus socios no serán deducibles por la entidad.

2.º La reserva de capitalización que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley, no haya sido aplicada por estas entidades en el período impositivo. La reserva de capitalización que se impute a sus socios no podrá ser aplicada por la entidad, salvo que el socio sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.º Las bases imponibles positivas, minoradas o incrementadas, en su caso, en la reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 de esta Ley, o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.

4.º Las bases de las deducciones y de las bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según corresponda por aplicación de las normas de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5.º Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

La reserva de nivelación de bases imponibles a que se refiere el artículo 105 de esta Ley se adicionará, en su caso, a la base imponible de la agrupación de interés económico.

2. Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios no residentes en territorio español tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas establecidas en el Texto Refundido de Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

3. Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en el presente régimen, no tributarán por este Impuesto ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputadas. Tratándose de los socios que adquieran las participaciones con posterioridad a la imputación, se disminuirá su valor de adquisición en dicho importe.

4. En la transmisión de participaciones en el capital, fondos propios o resultados de entidades acogidas al presente régimen, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

Igualmente, el valor de adquisición se minorará en el importe de las pérdidas sociales que hayan sido imputadas a los socios. No obstante, cuando así lo establezcan los criterios contables, el valor de adquisición se minorará en el importe de los gastos financieros, las bases imponibles negativas, la reserva de capitalización, y las deducciones y bonificaciones, que hayan sido imputadas a los socios en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión, hasta que se anule el referido valor, integrándose en la base imponible igualmente el correspondiente ingreso financiero.

5. Este régimen fiscal no será aplicable en aquellos períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a su objeto o se posean, directa o indirectamente, participaciones en sociedades que sean socios suyos, o dirijan o controlen, directa o indirectamente, las actividades de sus socios o de terceros.

Artículo 44. *Agrupaciones europeas de interés económico.*

1. A las agrupaciones europeas de interés económico reguladas por el Reglamento (CEE) n.º 2137/1985 del Consejo, de 25 de julio de 1985, y sus socios, se aplicarán lo establecido en el artículo anterior, con las siguientes especialidades:

a) Estarán sujetas a las obligaciones tributarias derivadas de la aplicación de esta Ley, a excepción del pago de la deuda tributaria.

Estas entidades no efectuarán los pagos fraccionados a los que se refiere el artículo 40 de esta Ley, ni tampoco procederá para ellas la devolución que recoge el artículo 41 de la misma Ley.

b) Si la entidad no es residente en territorio español, sus socios residentes en España integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según proceda, la parte correspondiente de los beneficios o pérdidas determinadas en la agrupación, corregidas por la aplicación de las normas para determinar la base imponible establecidas en esta Ley.

Cuando la actividad realizada por los socios a través de la agrupación hubiere dado lugar a la existencia de un establecimiento permanente en el extranjero, serán de aplicación las normas previstas en esta Ley o en el respectivo convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito por España.

c) Los socios no residentes en territorio español, con independencia de que la entidad resida en España o fuera de ella, estarán sujetos por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes únicamente si, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 del texto refundido de Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, o en el respectivo convenio de doble imposición internacional, resultase que la actividad realizada por aquéllos a través de la agrupación da lugar a la existencia de un establecimiento permanente en dicho territorio.

d) Los beneficios imputados a los socios no residentes en territorio español que hayan sido sometidos a tributación en virtud de normas del Impuesto sobre Rentas de no Residentes no estarán sujetos a tributación por razón de su distribución.

2. El régimen previsto en los apartados anteriores no será de aplicación en el período impositivo en que la agrupación europea de interés económico realice actividades distintas a las propias de su objeto o las prohibidas en el apartado 2 del artículo 3 del Reglamento CEE 2137/1985, de 25 de julio.

Artículo 45. *Uniones temporales de empresas.*

1. Las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, así como sus empresas miembros, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 43 de esta Ley, excepto en relación con la regla de valoración establecida en el segundo párrafo del apartado 4 del citado artículo.

En el caso de participaciones en uniones temporales de empresas, el valor de adquisición se minorará en el importe de las pérdidas sociales que hayan sido imputadas a los socios.

2. Las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero, así como las entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero a la exención prevista en el artículo 22 o a la deducción por doble imposición prevista en el artículo 31 de esta Ley, siempre que se cumplan los requisitos allí establecidos.

3. Lo previsto en el presente artículo no será aplicable en aquellos períodos impositivos en los que el contribuyente realice actividades distintas a aquéllas en que debe consistir su objeto social.

Artículo 46. *Criterios de imputación.*

1. Las imputaciones a que se refiere el presente capítulo se efectuarán a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro el día de la conclusión del período impositivo de la entidad sometida al presente régimen, en la proporción que resulte de los estatutos de la entidad.

2. La imputación se efectuará:

a) Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen.

b) En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

Artículo 47. *Identificación de socios o empresas miembros.*

Las entidades a las que sea de aplicación lo dispuesto en este capítulo deberán presentar, conjuntamente con su declaración del Impuesto sobre Sociedades, una relación de las personas que ostenten los derechos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro el último día de su período impositivo, así como la proporción en la que cada una de ellas participe en los resultados de dichas entidades.

CAPÍTULO III

Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda

Artículo 48. *Ámbito de aplicación.*

1. Podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido. Dicha actividad será compatible con la realización de otras actividades complementarias, y con la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento a que se refiere la letra b) del apartado 2 siguiente.

A efectos de la aplicación de este régimen especial, únicamente se entenderá por arrendamiento de vivienda el definido en el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha Ley para los contratos de arrendamiento de viviendas.

Se asimilarán a viviendas el mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje con el máximo de dos, y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador, excluidos los locales de negocio, siempre que unos y otros se arrienden conjuntamente con la vivienda.

2. La aplicación del régimen fiscal especial regulado en este capítulo requerirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que el número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por la entidad en cada período impositivo sea en todo momento igual o superior a 8.

b) Que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 3 años. Este plazo se computará:

1.º En el caso de viviendas que figuren en el patrimonio de la entidad antes del momento de acogerse al régimen, desde la fecha de inicio del período impositivo en que se comunique la opción por el régimen, siempre que a dicha fecha la vivienda se encontrara arrendada. De lo contrario, se estará a lo dispuesto en el párrafo siguiente.

2.º En el caso de viviendas adquiridas o promovidas con posterioridad por la entidad, desde la fecha en que fueron arrendadas por primera vez por ella.

El incumplimiento de este requisito implicará para cada vivienda, la pérdida de la bonificación que hubiera correspondido. Junto con la cuota del período impositivo en el que se produjo el incumplimiento, deberá ingresarse el importe de las bonificaciones aplicadas en la totalidad de los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen especial, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

c) Que las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento sean objeto de contabilización separada para cada inmueble adquirido o promovido, con el desglose que resulte necesario para conocer la renta correspondiente a cada vivienda, local o finca registral independiente en que éstos se dividan.

d) En el caso de entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, que al menos el 55 por ciento de las rentas del período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento a que se refiere la letra b) anterior, o, alternativamente que al menos el 55 por ciento del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la aplicación de la bonificación a que se refiere el artículo 49.1 de esta Ley.

3. La opción por este régimen deberá comunicarse a la Administración tributaria. El régimen fiscal especial se aplicará en el período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y en los sucesivos que concluyan antes de que se comunique a la Administración tributaria la renuncia al régimen.

4. Cuando a la entidad le resulte de aplicación cualquiera de los restantes regímenes especiales previstos en este Título VII, excepto el de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional y el de las fusiones, escisiones, aportaciones de activo, canje de valores y el de determinados contratos de arrendamiento financiero, no podrá optar por el régimen regulado en este capítulo, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo siguiente.

Las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 101 de esta Ley, les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el Capítulo XI de este Título VII, podrán optar entre aplicar dichos incentivos o aplicar el régimen regulado en este capítulo.

Artículo 49. *Bonificaciones.*

1. Tendrá una bonificación del 40 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos del artículo anterior.

La bonificación prevista en este apartado resultará incompatible, en relación con las rentas bonificadas, con la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley.

2. La renta que se bonifica derivada del arrendamiento estará integrada para cada vivienda por el ingreso íntegro obtenido, minorado en los gastos fiscalmente deducibles directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

Tratándose de viviendas que hayan sido adquiridas en virtud de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el Capítulo XII del Título VII de esta Ley, para calcular la renta que se bonifica no se tendrán en cuenta las correcciones derivadas de la aplicación del citado régimen especial.

3. En el caso de dividendos o participaciones en beneficios distribuidos con cargo a las rentas a las que haya resultado de aplicación la bonificación prevista en el apartado 1 anterior, la exención prevista en el artículo 21 de esta Ley se aplicará sobre 50 por ciento de su importe. No serán objeto de eliminación dichos dividendos o participaciones en beneficios cuando la entidad tribute en el régimen de consolidación fiscal. A estos efectos, se considerará que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

En el caso de rentas derivadas de la transmisión de participaciones en el capital de entidades que hayan aplicado este régimen fiscal, se aplicarán las reglas generales de este Impuesto. No obstante, en caso de que proceda la aplicación del artículo 21 de esta Ley, la parte de la renta que se corresponda con reservas procedentes de beneficios no distribuidos bonificados, tendrá derecho a la exención prevista en el mismo sobre el 50 por ciento de dichas reservas. No serán objeto de eliminación dichas rentas cuando la transmisión corresponda a una operación interna dentro de un grupo fiscal.

CAPÍTULO IV

Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional

Artículo 50. *Entidades de capital-riesgo y sus socios.*

1. Las entidades de capital-riesgo, reguladas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, estarán exentas en el 99 por ciento de las rentas positivas que obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de las entidades de capital-riesgo a que se refiere el artículo 3 de la Ley 22/2014, en relación con aquellas rentas que no cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley, siempre que la transmisión se produzca a partir del inicio del segundo año de tenencia computado desde el momento de adquisición o de la exclusión de cotización y hasta el decimoquinto, inclusive.

Excepcionalmente, podrá admitirse una ampliación de este último plazo, hasta el vigésimo año, inclusive. Reglamentariamente se determinarán los supuestos, condiciones y requisitos que habilitan para dicha ampliación.

Con excepción del supuesto previsto en el párrafo anterior, no se aplicará la exención en el primer año y a partir del decimoquinto.

No obstante, tratándose de rentas que se obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de las empresas a que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 22/2014 que no cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley, la aplicación de la exención quedará condicionada a que, al menos, los inmuebles que representen el 85 por ciento del valor contable total de los inmuebles de la entidad participada estén afectos, ininterrumpidamente durante el tiempo de tenencia de los valores, al desarrollo de una actividad económica en los términos previstos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, distinta de la financiera, tal y como se define en la Ley 22/2014.

En el caso de que la entidad participada acceda a la cotización en un mercado de valores regulado, la aplicación de la exención prevista en los párrafos anteriores quedará condicionada a que la entidad de capital-riesgo proceda a transmitir su participación en el capital de la empresa participada en un plazo no superior a 3 años, contados desde la fecha en que se hubiera producido la admisión a cotización de esta última.

2. Las entidades de capital-riesgo, reguladas en la Ley 22/2014, podrán aplicar la exención prevista en el artículo 21.1 de esta Ley a los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de las sociedades o entidades que promuevan o fomenten, cualquiera que sea el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de las acciones o participaciones.

3. Los dividendos o participaciones en beneficios percibidos por los socios de las entidades de capital-riesgo tendrán el siguiente tratamiento:

a) Darán derecho a la exención prevista en el artículo 21.1 de esta Ley cualquiera que sea el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de las acciones o participaciones cuando su perceptor sea un contribuyente de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente en España.

b) No se entenderán obtenidos en territorio español cuando su perceptor sea una persona física o entidad contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente en España.

4. Las rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o los fondos propios de las entidades de capital-riesgo tendrán el siguiente tratamiento:

a) Darán derecho a la exención prevista en el artículo 21.3 de esta Ley, cualquiera que sea el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de las acciones o participaciones

cuando su perceptor sea un contribuyente de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente en España.

b) No se entenderán obtenidas en territorio español cuando su perceptor sea una persona física o entidad contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente en España.

5. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en relación con aquella renta que se obtenga a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal o cuando el adquirente resida en dicho país o territorio.

6. No será aplicable la exención prevista en el apartado 1 de este artículo en caso de no cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley, cuando:

a) El adquirente resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

b) La persona o entidad adquirente esté vinculada con la entidad de capital-riesgo, salvo que sea otra entidad de capital-riesgo, en cuyo caso, esta última se subrogará en el valor y la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

c) Los valores transmitidos hubiesen sido adquiridos a una persona o entidad vinculada con la entidad de capital-riesgo.

Artículo 51. *Socios de las sociedades de desarrollo industrial regional.*

Los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de las sociedades participadas por las sociedades de desarrollo industrial regional reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional, disfrutarán de la exención prevista en el artículo 21.1 de esta Ley cualquiera que sea el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de las acciones o participaciones.

CAPÍTULO V

Instituciones de Inversión Colectiva

Artículo 52. *Tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva.*

1. Las Instituciones de Inversión Colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva con excepción de las sometidas al tipo general de gravamen, no tendrán derecho a la exención prevista en el artículo 21 de esta Ley ni a las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31 y 32 de esta Ley.

2. Cuando el importe de los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos supere la cuantía de la cuota íntegra, la Administración tributaria procederá a devolver, de oficio, el exceso.

Artículo 53. *Tributación de los socios o partícipes de las Instituciones de Inversión Colectiva.*

1. Los socios o partícipes de las Instituciones de Inversión Colectiva a que se refiere el artículo anterior, que tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan sus rentas mediante establecimiento permanente en territorio español, integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por esas Instituciones, así como las rentas derivadas de la transmisión de acciones o participaciones o del reembolso de estas, sin que les resulte posible aplicar la exención prevista en el artículo 21 de esta Ley, ni las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31 y 32 de esta Ley.

2. El régimen previsto en este artículo será de aplicación a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva, reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distintas de las previstas en el artículo 54 de esta Ley, constituidas y

domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España.

Artículo 54. *Tributación de los socios o partícipes de las Instituciones de Inversión Colectiva constituidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales.*

1. Los contribuyentes de este Impuesto y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan sus rentas mediante establecimiento permanente en territorio español, que participen en Instituciones de Inversión Colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, integrarán en la base imponible la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y su valor de adquisición.

La cantidad integrada en la base imponible se considerará mayor valor de adquisición.

2. Los beneficios distribuidos por la Institución de Inversión Colectiva no se integrarán en la base imponible y minorarán el valor de adquisición de la participación.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia a que se refiere el apartado 1 es el 15 por ciento del valor de adquisición de la acción o participación.

CAPÍTULO VI

Régimen de consolidación fiscal

Artículo 55. *Definición.*

1. Los grupos fiscales podrán optar por el régimen tributario previsto en el presente capítulo. En tal caso las entidades que en ellos se integran no tributarán en régimen individual.

2. Se entenderá por régimen individual de tributación el que correspondería a cada entidad en caso de no ser de aplicación el régimen de consolidación fiscal.

Artículo 56. *Contribuyente.*

1. El grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente.

2. La entidad representante del grupo fiscal estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de consolidación fiscal. Tendrá la consideración de entidad representante del grupo fiscal la entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o aquella entidad del grupo fiscal que este designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante.

3. Las entidades que integren el grupo fiscal estarán igualmente sujetas a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual, excepción hecha del pago de la deuda tributaria.

4. Las actuaciones administrativas de comprobación o investigación realizadas frente a cualquier entidad del grupo fiscal, con el conocimiento formal de la entidad representante del mismo, interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades que afecta al citado grupo fiscal.

Artículo 57. *Responsabilidades tributarias derivadas de la aplicación del régimen de consolidación fiscal.*

Las entidades del grupo fiscal responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones.

Artículo 58. *Definición del grupo fiscal. Entidad dominante. Entidades dependientes.*

1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

Cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos señalados en el apartado 3 de este artículo.

A los solos efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal, los establecimientos permanentes de entidades no residentes se considerarán entidades residentes participadas al 100 por ciento del capital y derechos de voto por aquellas entidades no residentes.

2. Se entenderá por entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español, siempre que no sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.

El porcentaje anterior será de, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Este último porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas en otras entidades siempre que se alcance dicho porcentaje a través de entidades participadas cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

c) Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo.

El requisito de mantenimiento de la participación y de los derechos de voto durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.

d) Que no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

e) Que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas o regímenes análogos a ambos.

f) Que, tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

3. Se entenderá por entidad dependiente aquella que sea residente en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español respecto de las cuales una entidad cumpla los requisitos establecidos en el apartado anterior.

También tendrán esta misma consideración las entidades de crédito integradas en un sistema institucional de protección a que se refiere la letra d) del apartado 3 del artículo 8 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, siempre que la entidad central del sistema forme parte del grupo fiscal y sea del 100 por ciento la puesta en común de los resultados de las entidades integrantes del sistema y que el compromiso mutuo de solvencia y liquidez entre dichas entidades alcance el 100 por ciento de los recursos propios computables de cada una de ellas. Se considerarán también entidades dependientes las fundaciones bancarias a que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias, siempre que no tengan la condición de entidad dominante del grupo fiscal, así como cualquier entidad íntegramente participada por aquellas a través de las cuales se ostente la participación en la entidad de crédito.

4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que no sean residentes en territorio español.

b) Que estén exentas de este Impuesto.

c) Que al cierre del período impositivo haya sido declarada en situación de concurso y durante los períodos impositivos en que surta efectos esa declaración.

d) Que al cierre del período impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, de acuerdo con sus cuentas anuales, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

e) Las entidades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante del grupo fiscal, salvo el supuesto previsto en el apartado siguiente.

f) Las entidades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la entidad representante.

5. No obstante lo dispuesto en la letra e) del apartado anterior, en el supuesto de que se cumplan el resto de requisitos señalados en este artículo para la configuración de un grupo fiscal en el que se integre, al menos, una entidad de crédito, sea como entidad dominante o como entidad dependiente, con otras entidades sujetas al tipo general de gravamen, se podrá optar por la inclusión de las referidas entidades de crédito dentro del grupo fiscal, con aplicación al citado grupo del régimen previsto en este capítulo. La inclusión requerirá la adopción del correspondiente acuerdo por parte de la entidad de crédito y, en su caso, por parte de la entidad dominante el grupo fiscal y será comunicada a la Administración tributaria en los términos previstos en el artículo 61 de esta Ley.

6. El grupo fiscal se extinguirá cuando la entidad dominante pierda dicho carácter. No obstante, no se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante pierda tal condición y sea no residente en territorio español, siempre que se cumplan las condiciones para que todas las entidades dependientes sigan constituyendo un grupo de consolidación fiscal, salvo que se incorporen a otro grupo fiscal.

7. En el supuesto de que una fundación bancaria pierda la condición de entidad dominante de un grupo fiscal en un período impositivo, la entidad de crédito se subrogará en dicha condición desde el inicio del mismo, sin que se produzcan los efectos de la extinción del grupo fiscal a que se refiere el artículo 74 de esta Ley, salvo para aquellas entidades que dejen de formar parte del grupo por no tener la condición de dependientes en los términos señalados en el apartado 3 de este artículo.

8. Las sociedades para la gestión de activos, constituidas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, se incluirán en el mismo grupo fiscal de las entidades de crédito, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en las letras b) y c) del apartado 2 de este artículo.

Artículo 59. *Inclusión o exclusión de entidades en el grupo fiscal.*

1. Las entidades sobre las que se adquiera una participación, directa o indirecta, como la definida en la letra b) del apartado 2 del artículo anterior, y se cumplan el resto de requisitos señalados en dicho apartado, se integrarán obligatoriamente en el grupo fiscal con efecto del período impositivo siguiente.

En el caso de entidades de nueva constitución la integración se producirá desde ese momento, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo fiscal.

2. Las entidades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo fiscal con efecto del propio período impositivo en que se produzca tal circunstancia.

Artículo 60. *Determinación del dominio y de los derechos de voto en las participaciones indirectas.*

1. Cuando una entidad participe en otra, y esta segunda en una tercera, y así sucesivamente, para calcular la participación indirecta de la primera sobre las demás

entidades, se multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social, de manera que el resultado de dichos productos deberá ser, al menos, el 75 por ciento o, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata bien de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado o de entidades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas.

2. Si en un grupo fiscal coexisten relaciones de participación, directa e indirecta, para calcular la participación total de una entidad en otra, directa e indirectamente controlada por la primera, se sumarán los porcentajes de participación directa e indirecta. Para que la entidad participada deba integrarse en el grupo fiscal de sociedades, dicha suma deberá ser, al menos, el 75 por ciento o, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata bien de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado o de entidades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas siempre que a través de las mismas se alcance ese porcentaje.

3. Si existen relaciones de participación recíproca, circular o compleja, deberá probarse, en su caso, con datos objetivos la participación de, al menos, el 75 por ciento del capital social o, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata bien de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado o de entidades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas siempre que a través de las mismas se alcance ese porcentaje.

4. Para determinar los derechos de voto, se aplicará lo establecido en el artículo 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

Artículo 61. *Aplicación del régimen de consolidación fiscal.*

1. El régimen de consolidación fiscal se aplicará cuando así lo acuerden todas y cada una de las entidades que deban integrar el grupo fiscal.

2. Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior deberán adoptarse por el Consejo de Administración u órgano equivalente, en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal.

3. Las entidades que en lo sucesivo se integren en el grupo fiscal deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores, dentro de un plazo que finalizará el día en que concluya el primer período impositivo en el que deban tributar en el régimen de consolidación fiscal.

4. La falta de los acuerdos a los que se refieren los apartados 1 y 2 de este artículo determinará la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal.

La falta de los acuerdos correspondientes a las entidades que en lo sucesivo deban integrarse en el grupo fiscal constituirá infracción tributaria grave de la entidad representante. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20.000 euros por el primer período impositivo en que se haya aplicado el régimen sin cumplir este requisito y de 50.000 euros por el segundo y siguientes, y no impedirá la efectiva integración en el grupo de las entidades afectadas.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. Ejercitada la opción, el grupo fiscal quedará vinculado a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 58 y mientras no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal, que deberá ejercitarse, en su caso, en el plazo de 2 meses a contar desde la finalización del último período impositivo de su aplicación.

6. La entidad representante del grupo fiscal comunicará los acuerdos mencionados en el apartado 1 de este artículo a la Administración tributaria con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen.

En el supuesto de un grupo fiscal constituido en los términos establecidos en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 58 de esta Ley, la entidad representante comunicará, en los mismos términos previstos en el párrafo anterior, el acuerdo adoptado por la entidad dominante no residente en territorio español, por el que se designe a la entidad

representante del grupo fiscal. La falta de comunicación de este acuerdo tendrá los efectos establecidos en el apartado 4 de este artículo.

Asimismo, cuando se produzcan variaciones en la composición del grupo fiscal, la entidad representante lo comunicará a la Administración tributaria, identificando las entidades que se han integrado en él y las que han sido excluidas. Dicha comunicación se realizará en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición.

Artículo 62. *Determinación de la base imponible del grupo fiscal.*

1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.

b) Las eliminaciones.

c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 65 de esta Ley.

d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.

e) Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley, referidas al grupo fiscal, con el límite del 70 por ciento del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en las letras anteriores.

f) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en la letra e) del artículo 67 de esta Ley.

Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de esta Ley minorarán o incrementarán, según proceda, la base imponible del grupo fiscal. La dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.

2. El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de una entidad del grupo fiscal que deje de formar parte del mismo se minorará por la parte de aquel que se corresponda con bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas en el mismo.

Artículo 63. *Reglas especiales aplicables en la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal.*

Las bases imponibles individuales correspondientes a las entidades integrantes del grupo fiscal, a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior, se determinarán de acuerdo con las reglas generales previstas en esta Ley, con las siguientes especialidades:

a) El límite establecido en el artículo 16 de esta Ley en relación con la deducibilidad de gastos financieros se referirá al grupo fiscal. Este límite no resultará de aplicación en los supuestos de extinción de la entidad, salvo que la extinción se realice dentro del grupo fiscal y la entidad extinguida tuviera gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración en el mismo.

No obstante, en el caso de entidades de crédito o aseguradoras que tributen en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración, el límite establecido en el artículo 16 de esta Ley se calculará teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades, así como las eliminaciones e incorporaciones que correspondan en relación con todo el grupo.

b) No se incluirá en las bases imponibles individuales la reserva de capitalización a que se refiere el artículo 25 de esta Ley.

c) No se incluirán en las bases imponibles individuales las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley.

d) No se incluirá en las bases imponibles individuales la compensación de bases imponibles negativas que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual.

e) No se incluirá en las bases imponibles individuales la reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 de esta Ley.

Artículo 64. *Eliminaciones.*

Las eliminaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en esta Ley.

No serán objeto de eliminación los importes que deban integrarse en las bases imponibles individuales por aplicación de lo establecido en el apartado 10 del artículo 21 de esta Ley.

Artículo 65. *Incorporaciones.*

1. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando así se establezca en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

No obstante, los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible individual de la entidad que hubiera generado esos resultados y deje de formar parte del grupo fiscal, en el período impositivo en que se produzca dicha exclusión.

2. Se incorporarán los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción prevista en el artículo 23 de esta Ley en la base imponible del grupo fiscal en el período impositivo en que aquellos se entiendan realizados frente a terceros y, en ese caso, la cesión de los referidos activos estará sometida a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 3 del artículo 18 de esta Ley.

Artículo 66. *Compensación de bases imponibles negativas.*

Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo fiscal ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 26 de esta Ley.

Artículo 67. *Reglas especiales de incorporación de entidades en el grupo fiscal.*

En el supuesto de que una entidad se incorpore a un grupo fiscal, en la determinación de la base imponible del grupo fiscal resultarán de aplicación las siguientes reglas:

a) Los gastos financieros netos pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal a que se refiere el artículo 16 de esta Ley se deducirán con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 del referido artículo 16.

Asimismo, la diferencia establecida en el apartado 2 del artículo 16 de esta Ley generada por una entidad con anterioridad a su integración en el grupo fiscal será aplicable en relación con los gastos financieros generados por la propia entidad.

b) A los efectos de lo previsto en el artículo 16 de esta Ley, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo de consolidación fiscal se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la entidad o grupo fiscal adquirente, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida o cualquier otra que se incorpore al grupo fiscal en los períodos impositivos que se inicien en los 4 años posteriores a dicha adquisición. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 del referido artículo 16.

Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en esta letra serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en la misma y en el apartado 1 del artículo 16 de esta Ley.

El límite previsto en esta letra no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.

c) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley pendientes de aplicar, se aplicarán en la base imponible del grupo fiscal, con el límite del 10 por ciento de la base imponible positiva individual de la propia entidad previa a su aplicación, a la integración de las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

d) Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley pendientes de integrar en la base imponible, se integrarán en la base imponible del grupo fiscal, con el límite del 70 por ciento de la base imponible positiva individual de la propia entidad previa a la integración de las dotaciones de la referida naturaleza y a la compensación de bases imponibles negativas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

e) Las bases imponibles negativas de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de este, con el límite del 70 por ciento de la base imponible individual de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo establecido en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

f) Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación de bases imponibles prevista en el artículo 105 de esta Ley pendiente de adicionar en el momento de su integración en el grupo fiscal se adicionarán a la base imponible de este.

Artículo 68. *Período impositivo.*

1. El período impositivo del grupo fiscal coincidirá con el de la entidad representante del mismo.

2. Cuando alguna de las entidades dependientes concluyere un período impositivo de acuerdo con las normas reguladoras de la tributación en régimen individual, dicha conclusión no determinará la del grupo fiscal.

Artículo 69. *Tipo de gravamen del grupo fiscal.*

El tipo de gravamen del grupo fiscal será el correspondiente a la entidad representante del mismo.

No obstante, en el caso de un grupo de consolidación fiscal en el que se integre, al menos, una entidad de crédito, en los términos establecidos en el apartado 5 del artículo 58 de esta Ley, el tipo de gravamen será del 30 por ciento.

Artículo 70. *Cuota íntegra del grupo fiscal.*

Se entenderá por cuota íntegra del grupo fiscal la cuantía resultante de aplicar el tipo de gravamen que corresponda, de acuerdo con el artículo anterior, a la base imponible del grupo fiscal.

En el supuesto de un grupo fiscal que aplique lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley, la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada, según corresponda, por las cantidades derivadas del citado artículo 105.

Artículo 71. *Deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra del grupo fiscal.*

1. La cuota íntegra del grupo fiscal se minorará en el importe de las deducciones y bonificaciones previstas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de esta Ley, así como cualquier otra deducción que pudiera resultar de aplicación, dando lugar a la cuota líquida del mismo que, en ningún caso, podrá ser negativa.

Los requisitos establecidos para la aplicación de las mencionadas deducciones y bonificaciones se referirán al grupo fiscal.

2. Las deducciones de cualquier entidad pendientes de aplicación en el momento de su inclusión en el grupo fiscal podrán deducirse en la cuota íntegra del grupo fiscal con el límite que hubiere correspondido a dicha entidad en el régimen individual de tributación, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo establecido en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

Artículo 72. *Obligaciones de información.*

1. La entidad representante del grupo fiscal deberá formular, a efectos fiscales, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y un estado de flujos de efectivo consolidados, aplicando el método de integración global a todas las entidades que integran el grupo fiscal.

2. Los estados consolidados se referirán a la misma fecha de cierre y período que las cuentas anuales de la entidad representante del grupo fiscal, debiendo el resto de entidades que forman parte del grupo fiscal cerrar su ejercicio social en la fecha en que lo haga aquella entidad.

3. A los documentos a que se refiere el apartado 1, se acompañará la siguiente información:

a) Las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores pendientes de incorporación.

b) Las eliminaciones practicadas en el período impositivo debidamente justificadas en su procedencia y cuantía.

c) Las incorporaciones realizadas en el período impositivo, igualmente justificadas en su procedencia y cuantía.

d) Las diferencias, debidamente explicadas, que pudieran existir entre las eliminaciones e incorporaciones realizadas a efectos de la determinación de la base imponible del grupo fiscal y las realizadas a efectos de la elaboración de los documentos a que se refiere el apartado 1.

Artículo 73. *Causas determinantes de la pérdida del régimen de consolidación fiscal.*

1. El régimen de consolidación fiscal se perderá por las siguientes causas:

a) La concurrencia en alguna o algunas de las entidades integrantes del grupo fiscal de alguna de las circunstancias que de acuerdo con lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria determinan la aplicación del método de estimación indirecta.

b) El incumplimiento de las obligaciones de información a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior.

2. La pérdida del régimen de consolidación fiscal se producirá con efectos del período impositivo en que concurra alguna o algunas de las causas a que se refiere el apartado anterior, debiendo las entidades integrantes del grupo fiscal tributar por el régimen individual en dicho período.

Artículo 74. *Efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal o de la extinción del grupo fiscal.*

1. En el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal, se procederá de la forma siguiente:

a) Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la base imponible individual de las entidades que forman parte del mismo, en la medida en que hubieran generado la renta objeto de eliminación.

b) Las entidades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán:

1.º Los gastos financieros netos pendientes de deducir del grupo fiscal, a que se refiere el artículo 16 de esta Ley, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.

2.º La diferencia establecida en el apartado 2 del artículo 16 de esta Ley, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.

3.º Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley, en la medida en que hubieran contribuido a su generación.

4.º Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley pendientes de integrar en la base imponible, en la proporción que hubiesen contribuido a su formación.

5.º El derecho a la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.

La compensación se realizará con las bases imponibles positivas que se determinen en régimen individual de tributación en los períodos impositivos siguientes.

6.º Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación de bases imponibles prevista en el artículo 105 de esta Ley pendientes de adicionar a la base imponible, en la proporción que hubiese contribuido a su formación.

7.º El derecho a la aplicación de las deducciones en la cuota del grupo fiscal pendientes de aplicar, en la proporción en que hayan contribuido a su formación.

La aplicación se practicará en las cuotas íntegras que se determinen en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en esta Ley para la deducción pendiente, contado a partir del siguiente o siguientes a aquél o aquellos en los que se determinaron los importes a deducir.

8.º El derecho a la deducción de los pagos fraccionados que hubiese realizado el grupo fiscal, en la proporción en que hubiesen contribuido a ellos.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación cuando alguna o algunas de las entidades que integran el grupo fiscal dejen de pertenecer a este.

3. No obstante, cuando la entidad dominante de un grupo fiscal adquiera la condición de dependiente, o sea absorbida por alguna entidad a través de una operación de fusión acogida al régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de esta Ley, que determine en ambos casos que todas las entidades incluidas en un grupo fiscal se integren en otro grupo fiscal, se aplicarán las siguientes reglas:

a) No se integrarán en la base imponible las eliminaciones pendientes de incorporación en relación con las entidades que pasan a formar parte de otro grupo fiscal. Estas incorporaciones se realizarán en la base imponible de este grupo fiscal en los términos establecidos en el artículo 65 de esta Ley.

b) Los gastos financieros netos pendientes de deducir que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 de este artículo, asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, se deducirán con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo de todas ellas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

Asimismo, la diferencia establecida en el apartado 2 del artículo 16 de esta Ley que asuman dichas entidades será aplicable en relación con los gastos financieros generados por dichas entidades conjuntamente.

c) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley pendientes de aplicar que asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, se aplicarán en la base imponible de este, con el límite de la suma de las bases imponibles positivas de las referidas entidades previa a su aplicación, a la integración de las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que corresponda realizar, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

d) Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley pendientes de integrar en la base imponible que asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, se integrarán en la base imponible de este, con el límite de la suma de las bases imponibles positivas de las referidas entidades previa a la integración de las dotaciones de la

referida naturaleza y a la compensación de bases imponibles negativas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que corresponda realizar, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

e) Las bases imponibles negativas pendientes de compensación que asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, podrán ser compensadas por este con el límite de la suma de las bases imponibles de las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, de acuerdo con lo establecido en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

f) Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de esta Ley pendientes de adicionar, se adicionarán de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo, a la base imponible del grupo fiscal.

g) Las deducciones pendientes de aplicación que asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal podrán deducirse en la cuota íntegra de este con el límite de la suma de las cuotas íntegras de las entidades que se incorporan al mismo.

Artículo 75. *Declaración y autoliquidación del grupo fiscal.*

1. La entidad representante del grupo fiscal vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo fiscal, a liquidar la deuda tributaria correspondiente a este y a ingresarla en el lugar, forma y plazos que se determine por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. La entidad representante del grupo fiscal deberá cumplir las mismas obligaciones respecto de los pagos fraccionados.

2. La declaración del grupo fiscal deberá presentarse dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la entidad representante del mismo.

CAPÍTULO VII

Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea

Artículo 76. *Definiciones.*

1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.

2. 1.º Tendrá la consideración de escisión la operación por la cual:

a) Una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento

del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, o bien participaciones en el capital de otras entidades que le confieran la mayoría del capital social de estas, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior.

c) Una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en estas, y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio, al menos, participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior.

2.º En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad.

3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.

4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.

5. Tendrá la consideración de canje de valores representativos del capital social la operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

6. El régimen tributario previsto en este capítulo será igualmente aplicable a las operaciones en las que intervengan contribuyentes de este Impuesto que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones mencionadas en los apartados anteriores.

7. El régimen tributario previsto en este capítulo será igualmente aplicable a las operaciones de cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, respecto de los bienes y derechos situados en territorio español que queden afectados con posterioridad a un establecimiento permanente situado en dicho territorio. A estos efectos, las reglas previstas en este régimen especial para los supuestos de transmisiones de bienes y derechos serán de aplicación a las operaciones de cambio de domicilio social, aun cuando no den lugar a dichas transmisiones.

Artículo 77. *Régimen de las rentas derivadas de la transmisión.*

1. No se integrarán en la base imponible las siguientes rentas derivadas de las operaciones a que se refiere el artículo anterior:

a) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados.

Cuando la entidad adquirente resida en el extranjero sólo se excluirán de la base imponible las rentas derivadas de la transmisión de aquellos elementos que queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español.

La transferencia de estos elementos fuera del territorio español determinará la integración en la base imponible del establecimiento permanente, en el período impositivo en que se produzca aquélla, de la diferencia entre el valor de mercado y el valor a que se refiere el artículo siguiente minorado, en su caso, en el importe de las amortizaciones y otras correcciones de valor reflejadas contablemente que hayan sido fiscalmente deducibles.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 3 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

b) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español, de establecimientos permanentes situados en el territorio de Estados miembros de la Unión Europea, a favor de entidades que residan en ellos, revistan una de las formas enumeradas en la parte A del anexo I de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, y estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en la parte B de su anexo I.

c) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español, de establecimientos permanentes situados en el territorio de Estados no pertenecientes a la Unión Europea en favor de entidades residentes en territorio español.

d) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades no residentes en territorio español, de establecimientos permanentes en él situados.

Cuando la entidad adquirente resida en el extranjero solo se excluirán de la base imponible las rentas derivadas de la transmisión de aquellos elementos que queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español.

La transferencia de estos elementos fuera del territorio español determinará la integración en la base imponible del establecimiento permanente, en el ejercicio en que se produzca aquélla, de la diferencia entre el valor de mercado y el valor a que se refiere el artículo siguiente minorado, en su caso, en el importe de las amortizaciones y otras correcciones de valor reflejadas contablemente que hayan sido fiscalmente deducibles.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 3 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, será aplazado por la Administración Tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

e) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades no residentes en territorio español de participaciones en entidades residentes en territorio español, en favor de entidades residentes en su mismo país o territorio, o en

favor de entidades residentes en la Unión Europea siempre que, en este último caso, tanto la entidad transmitente como la adquirente revistan una de las formas enumeradas en la parte A del anexo I de la Directiva 2009/133/CE, y estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en la parte B de su anexo I.

No se excluirán de la base imponible las rentas derivadas de las operaciones referidas en las letras a), c) y d) anteriores, cuando la entidad adquirente se halle exenta por este Impuesto o sometida al régimen de atribución de rentas.

Se excluirán de la base imponible las rentas derivadas de las operaciones a que se refiere este apartado aunque la entidad adquirente disfrute de la aplicación de un tipo de gravamen o un régimen tributario especial. Cuando la entidad adquirente disfrute de la aplicación de un tipo de gravamen o un régimen tributario especial distinto de la transmitente, la renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales existentes en el momento de la operación, realizada con posterioridad a ésta, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario durante el tiempo de tenencia del elemento transmitido. La parte de dicha renta generada hasta el momento de realización de la operación será gravada aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad transmitente.

2. Podrá renunciarse al régimen establecido en el apartado anterior, mediante la integración en la base imponible de las rentas derivadas de la transmisión de la totalidad o parte de los elementos patrimoniales.

3. En todo caso, se integrarán en la base imponible las rentas derivadas de buques o aeronaves o de bienes muebles afectos a su explotación, que se pongan de manifiesto en las entidades dedicadas a la navegación marítima y aérea internacional cuando la entidad adquirente no sea residente en territorio español.

Artículo 78. *Valoración fiscal de los bienes adquiridos.*

1. Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

2. En el supuesto de que se ejercite la opción de renuncia prevista en el apartado 2 del artículo anterior, los bienes y derechos adquiridos se valorarán de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 17 de esta Ley. En este caso, la fecha de adquisición de dichos bienes y derechos será la fecha en que la adquisición tenga eficacia mercantil.

3. En aquellos casos en que no sea de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se tomará el valor que proceda de acuerdo con el artículo 17 de esta Ley.

Artículo 79. *Valoración fiscal de las acciones o participaciones recibidas en contraprestación de la aportación.*

Las acciones o participaciones recibidas como consecuencia de una aportación de ramas de actividad o de elementos patrimoniales se valorarán, a efectos fiscales, por el mismo valor fiscal que tenían la rama de actividad o los elementos patrimoniales aportados.

No obstante, en el supuesto de que se ejercite la opción de renuncia prevista en el apartado 2 del artículo 77 de esta Ley, las acciones o participaciones recibidas se valorarán de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 17 de esta Ley.

Artículo 80. *Régimen fiscal del canje de valores.*

1. No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

a) Que los socios que realicen el canje de valores residan en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre

que, en este último caso, los valores recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España.

Cuando el socio tenga la consideración de entidad en régimen de atribución de rentas, no se integrará en la base imponible de las personas o entidades que sean socios, herederos, comuneros o partícipes en dicho socio, la renta generada con ocasión del canje de valores, siempre que a la operación le sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el presente capítulo o se realice al amparo de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de valores realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, y los valores recibidos por el socio conserven la misma valoración fiscal que tenían los canjeados.

b) Que la entidad que adquiera los valores sea residente en territorio español o esté comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2009/133/CE.

2. Los valores recibidos por la entidad que realiza el canje de valores se valorarán, a efectos fiscales, por el valor fiscal que tenían en el patrimonio de los socios que efectúan la aportación, según las normas de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniéndose, igualmente, la fecha de adquisición de los socios aportantes.

No obstante, en aquellos casos en que las rentas generadas en los socios no estuviesen sujetas a tributación en territorio español, se tomará el valor de mercado. En este caso, la fecha de adquisición de las acciones será la correspondiente a la fecha de realización de la operación de canje de valores.

3. Los valores recibidos por los socios se valorarán, a efectos fiscales, por el valor fiscal de los entregados, determinado de acuerdo con las normas de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según proceda. Esta valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida.

Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.

4. En el caso de que el socio pierda la cualidad de residente en territorio español, se integrará en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de este Impuesto del último período impositivo que deba declararse por estos impuestos, la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y el valor a que se refiere el apartado anterior, salvo que las acciones o participaciones queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el socio adquiera la residencia en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 3 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de las acciones o participaciones afectadas, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

Si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo. La solicitud de rectificación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer período impositivo en que deba presentarse una autoliquidación de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo concerniente al abono de los intereses de demora, que se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

5. El régimen previsto en este artículo no resultará de aplicación en relación con aquellas operaciones en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales u obtenidas a través de ellos.

Artículo 81. *Tributación de los socios en las operaciones de fusión y escisión.*

1. No se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores sean representativos del capital social de una entidad residente en territorio español.

Cuando el socio tenga la consideración de entidad en régimen de atribución de rentas, no se integrará en la base imponible de las personas o entidades que sean socios, herederos, comuneros o partícipes en dicho socio, la renta generada con ocasión de dicha atribución de valores, siempre que a la operación le sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el presente capítulo o se realice al amparo de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de valores realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, y los valores recibidos por el socio conserven la misma valoración fiscal que tenían los canjeados.

2. Los valores recibidos en virtud de las operaciones de fusión y escisión, se valoran, a efectos fiscales, por el valor fiscal de los entregados, determinado de acuerdo con las normas de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según proceda. Esta valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida. Los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados.

3. En el caso de que el socio pierda la cualidad de residente en territorio español, se integrará en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o de este Impuesto del último período impositivo que deba declararse por estos impuestos, la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y el valor a que se refiere el apartado anterior, salvo que las acciones o participaciones queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el socio adquiera la residencia en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 3 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de las acciones o participaciones afectadas, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

Si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo. La solicitud de rectificación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer período impositivo en que deba presentarse una autoliquidación de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo concerniente al abono de los intereses de demora, que se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

4. Se integrarán en la base imponible de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes las rentas obtenidas en operaciones en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales u obtenidas a través de ellos.

Artículo 82. *Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente.*

1. Cuando la entidad adquirente participe en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos un 5 por ciento, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación. Tampoco se producirá dicha integración con ocasión de la transmisión de la participación que ostente la entidad transmitente en el capital de la adquirente cuando sea, al menos, de un 5 por ciento del capital o de los fondos propios.

2. Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente en un porcentaje inferior al 5 por ciento, se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación. Dicha integración se producirá, igualmente, con ocasión de la transmisión de la participación que ostente la entidad transmitente en el capital de la adquirente cuando sea inferior al 5 por ciento del capital o de los fondos propios.

Artículo 83. *Limitación en la deducción de gastos financieros destinados a la adquisición de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades.*

A los efectos de lo previsto en el artículo 16 de esta Ley, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión aplique este régimen fiscal especial. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 del referido artículo 16.

Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en este artículo y en el apartado 1 del artículo 16 de esta Ley.

El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.

Artículo 84. *Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias.*

1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

Cuando la sucesión no sea a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente.

2. Se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) La extinción de la entidad transmitente.

b) La transmisión de una rama de actividad cuyos resultados hayan generado bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente. En este caso,

se transmitirán las bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas por la rama de actividad transmitida.

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.

3. Las subrogaciones comprenderán exclusivamente los derechos y obligaciones nacidos al amparo de las leyes españolas.

Artículo 85. *Pérdidas de los establecimientos permanentes.*

Las rentas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente aplicarán el régimen establecido en el artículo 22 de esta Ley.

No obstante, si no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 22 de esta Ley, el importe de la renta positiva que supere las rentas negativas netas obtenidas por el establecimiento permanente se integrará en la base imponible de la entidad transmitente, sin perjuicio de que se pueda deducir de la cuota íntegra el impuesto que, de no ser por las disposiciones de la Directiva 2009/133/CE, del Consejo, de 19 de octubre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de valores realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, hubiera gravado esa misma renta integrada en la base imponible, en el Estado miembro en que esté situado dicho establecimiento permanente, con el límite del importe de la cuota íntegra correspondiente a esa renta integrada en la base imponible.

Artículo 86. *Obligaciones contables.*

1. La entidad adquirente deberá incluir en la memoria anual la información que seguidamente se cita, salvo que la entidad transmitente haya ejercitado la facultad a que se refiere el artículo 77.2 de esta Ley en cuyo caso únicamente se cumplimentará la indicada en la letra d):

a) Período impositivo en el que la entidad transmitente adquirió los bienes transmitidos.

b) Último balance cerrado por la entidad transmitente.

c) Relación de bienes adquiridos que se hayan incorporado a los libros de contabilidad por un valor diferente a aquél por el que figuraban en los de la entidad transmitente con anterioridad a la realización de la operación, expresando ambos valores así como las correcciones valorativas constituidas en los libros de contabilidad de las dos entidades.

d) Relación de beneficios fiscales disfrutados por la entidad transmitente, respecto de los que la entidad deba asumir el cumplimiento de determinados requisitos de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 84 de esta Ley.

A los efectos previstos en este apartado, la entidad transmitente estará obligada a comunicar dichos datos a la entidad adquirente.

2. Los socios personas jurídicas deberán mencionar en la memoria anual los siguientes datos:

a) Valor contable y fiscal de los valores entregados.

b) Valor por el que se hayan contabilizado los valores recibidos.

3. Las menciones establecidas en los apartados anteriores deberán realizarse mientras permanezcan en el inventario los valores o elementos patrimoniales adquiridos o deban cumplirse los requisitos derivados de los incentivos fiscales disfrutados por la entidad transmitente.

La entidad adquirente podrá optar, con referencia a la segunda y posteriores memorias anuales, por incluir la mera indicación de que dichas menciones figuran en la primera

memoria anual aprobada tras la operación, que deberá ser conservada mientras concurra la circunstancia a la que se refiere el párrafo anterior.

4. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en los apartados anteriores tendrá la consideración de infracción tributaria grave. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato omitido, en cada uno de los primeros 4 años en que no se incluya la información, y de 5.000 euros por cada dato omitido, en cada uno de los años siguientes, con el límite del 5 por ciento del valor por el que la entidad adquirente haya reflejado los bienes y derechos transmitidos en su contabilidad.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 87. *Aportaciones no dinerarias.*

1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del contribuyente de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento.

c) Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente en territorio español, se tendrán que cumplir además de los requisitos señalados en las letras a) y b), los siguientes:

1.º Que a la entidad de cuyo capital social sean representativos no le sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, previstos en esta Ley, ni tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.ocho.dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

2.º Que representen una participación de, al menos, un 5 por ciento de los fondos propios de la entidad.

3.º Que se posean de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.

d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en la letra c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o legislación equivalente.

2. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente.

Artículo 88. *Normas para evitar la doble imposición.*

1. A los efectos de evitar la doble imposición que pudiera producirse por aplicación de las reglas de valoración previstas en los artículos 79, 80.2 y 87 de esta Ley, los beneficios distribuidos con cargo a rentas imputables a los bienes aportados darán derecho a la exención sobre dividendos, cualquiera que sea el porcentaje de participación del socio y su antigüedad.

Igual criterio se aplicará respecto de las rentas generadas en la transmisión de la participación o a través de cualquier otra operación societaria cuando, con carácter previo, se hayan integrado en la base imponible de la entidad adquirente las rentas imputables a los bienes aportados.

2. Cuando no hubiera sido posible evitar la doble imposición, la entidad adquirente practicará, en el momento de su extinción, los ajustes de signo contrario a los que hubiere practicado por aplicación de las reglas de valoración establecidas en los artículos 79, 80.2 y 87 de esta Ley. La entidad adquirente podrá practicar los referidos ajustes de signo contrario con anterioridad a su extinción, siempre que pruebe que se ha transmitido por los socios su participación y con el límite de la cuantía que se haya integrado en la base imponible de estos con ocasión de dicha transmisión.

Artículo 89. *Aplicación del régimen fiscal.*

1. Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente.

La realización de las operaciones a que se refieren los artículos 76 y 87 de esta Ley deberá ser objeto de comunicación a la Administración tributaria, por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se realizará por la entidad transmitente. Esta comunicación deberá indicar el tipo de operación que se realiza y si se opta por no aplicar el régimen fiscal especial previsto en este capítulo.

Tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación señalada en el párrafo anterior deberá ser presentada por los socios, que deberán indicar que la operación se ha acogido a un régimen fiscal similar al establecido en este capítulo.

Dicha comunicación se presentará en la forma y plazos que se determine reglamentariamente. La falta de presentación en plazo de esta comunicación constituye infracción tributaria grave. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 10.000 euros por cada operación respecto de la que hubiese de suministrarse información.

2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal.

CAPÍTULO VIII

Régimen fiscal de la minería

Artículo 90. *Entidades mineras: libertad de amortización.*

1. Las entidades que desarrollen actividades de exploración, investigación y explotación o beneficio de yacimientos minerales y demás recursos geológicos clasificados en la Sección C), apartado uno, del artículo tercero de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, y en la Sección D) creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la Ley de Minas, con especial atención a los recursos minerales energéticos, así como de los que reglamentariamente se determinen con carácter general entre los incluidos en las Secciones A) y B) del artículo citado, podrán gozar, en relación con sus inversiones en activos mineros y con las cantidades abonadas en concepto de canon de superficie, de libertad de amortización durante 10 años contados a partir del comienzo del primer período impositivo en cuya base imponible se integre el resultado de la explotación.

2. No se considerará entre las actividades mencionadas en el apartado anterior la mera prestación de servicios para la realización o desarrollo de las citadas actividades.

Artículo 91. *Factor de agotamiento: ámbito de aplicación y modalidades.*

1. Podrán reducir la base imponible, en el importe de las cantidades que destinen, en concepto de factor de agotamiento, los contribuyentes que realicen, al amparo de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, al aprovechamiento de uno o varios de los siguientes recursos:

a) Los comprendidos en la Sección C) del apartado uno del artículo tercero de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, y en la Sección D) creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la Ley de Minas, con especial atención a los recursos minerales energéticos.

b) Los obtenidos a partir de yacimientos de origen no natural pertenecientes a la Sección B) del apartado uno del referido artículo, siempre que los productos recuperados o transformados se hallen clasificados en la Sección C) o en la Sección D) creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, que modifica la Ley de Minas.

2. El factor de agotamiento no excederá del 30 por ciento de la parte de base imponible correspondiente a los aprovechamientos señalados en el apartado anterior.

3. Las entidades que realicen los aprovechamientos de una o varias materias primas minerales declaradas prioritarias en el Real Decreto 647/2002, de 5 de julio, por el que se declaran las materias primas minerales y actividades con ellas relacionadas, calificadas como prioritarias a efectos de lo previsto en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, podrán optar, en la actividad referente a estos recursos, por que el factor de agotamiento sea de hasta el 15 por ciento del valor de los minerales vendidos, considerándose también como tales los consumidos por las mismas empresas para su posterior tratamiento o transformación. En este caso, la dotación para el factor de agotamiento no podrá ser superior a la parte de base imponible correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de ellas.

4. En el caso de que varias personas físicas o jurídicas se hayan asociado para la realización de actividades mineras sin llegar a constituir una personalidad jurídica independiente, cada uno de los partícipes podrá destinar, a prorrata de su participación en la actividad común, el importe correspondiente en concepto de factor de agotamiento con las obligaciones establecidas en los siguientes artículos.

Artículo 92. *Factor de agotamiento: inversión.*

Las cantidades que redujeron la base imponible en concepto de factor de agotamiento sólo podrán ser invertidas en los gastos, trabajos e inmovilizados directamente relacionados con las actividades mineras que a continuación se indican:

a) Exploración e investigación de nuevos yacimientos minerales y demás recursos geológicos.

b) Investigación que permita mejorar la recuperación o calidad de los productos obtenidos.

c) Suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas dedicadas exclusivamente a las actividades referidas en las letras a), b) y d) de este artículo, así como a la explotación de yacimientos minerales y demás recursos geológicos clasificados en la Sección C), apartado uno del artículo tercero de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, y en la Sección D) creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, de modificación de la Ley de Minas, con especial atención a los recursos minerales energéticos, en lo relativo a minerales radiactivos, recursos geotérmicos, rocas bituminosas y cualesquiera otros yacimientos minerales o recursos geológicos de interés energético que el Gobierno acuerde incluir en esta sección, siempre que, en ambos casos los valores se mantengan ininterrumpidamente en el patrimonio de la entidad por un plazo de 10 años.

En el caso de que las empresas de las que se suscribieron las acciones o participaciones, con posterioridad a la suscripción, realizaran actividades diferentes a las mencionadas, el contribuyente deberá realizar la liquidación a que se refiere el artículo 94.1 de esta Ley, o bien, reinvertir el importe correspondiente a aquella suscripción, en otras

inversiones que cumplan los requisitos. Si la nueva reinversión se hiciera en valores de los mencionados en el primer párrafo, éstos deberán mantenerse durante el período que restase para completar el plazo de los 10 años.

d) Investigación que permita obtener un mejor conocimiento de la reserva del yacimiento en explotación.

e) Laboratorios y equipos de investigación aplicables a las actividades mineras de la empresa.

f) Actuaciones comprendidas en los planes de restauración previstos en el Real Decreto 975/2009, de 12 de junio, sobre gestión de los residuos de las industrias extractivas y de protección y rehabilitación del espacio afectado por actividades mineras.

Artículo 93. *Factor de agotamiento: requisitos.*

1. El importe que en concepto de factor de agotamiento reduzca la base imponible en cada período impositivo deberá invertirse en el plazo de 10 años, contados a partir de su conclusión.

2. Se entenderá efectuada la inversión cuando se hayan realizado los gastos o trabajos a que se refiere el artículo anterior o recibido el inmovilizado.

3. En cada período impositivo deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento.

4. El contribuyente deberá recoger en la memoria de los 10 ejercicios siguientes a aquel en el que se realizó la correspondiente reducción el importe de ésta, las inversiones realizadas con cargo a esta y las amortizaciones realizadas, así como cualquier disminución habida en las cuentas de reservas que se incrementaron como consecuencia de lo previsto en el apartado anterior y el destino de aquélla. Estos hechos podrán ser objeto de comprobación durante este mismo período.

5. Sólo podrá disponerse libremente de las reservas constituidas en cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 3, en la medida en que se vayan amortizando las inversiones, o una vez transcurridos 10 años desde que se suscribieron las correspondientes acciones o participaciones financiadas con dichos fondos.

6. Las inversiones financiadas por aplicación del factor agotamiento no podrán acogerse a las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI.

Artículo 94. *Factor de agotamiento: incumplimiento de requisitos.*

1. Transcurrido el plazo de 10 años sin haberse invertido o habiéndose invertido inadecuadamente el importe correspondiente, se integrará en la base imponible del período impositivo concluido a la expiración de dicho plazo o del ejercicio en el que se haya realizado la inadecuada disposición, debiendo liquidarse los correspondientes intereses de demora que se devengarán desde el día en que finalice el período de pago voluntario de la deuda correspondiente al período impositivo en que se realizó la correlativa reducción.

2. En el caso de liquidación de la entidad, el importe pendiente de aplicación del factor de agotamiento se integrará en la base imponible en la forma y con los efectos previstos en el apartado anterior.

3. Del mismo modo se procederá en los casos de cesión o enajenación total o parcial de la explotación minera y en los de fusión o transformación de entidades, salvo que la entidad resultante, continuadora de la actividad minera, asuma el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar el beneficio disfrutado por la entidad transmitente o transformada, en los mismos términos en que venía figurando en la entidad anterior.

CAPÍTULO IX

Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos

Artículo 95. *Exploración, investigación y explotación de hidrocarburos: factor de agotamiento.*

Las sociedades cuyo objeto social sea exclusivamente la exploración, investigación y explotación de yacimientos y de almacenamientos subterráneos de hidrocarburos naturales,

líquidos o gaseosos, existentes en el territorio español y en el subsuelo del mar territorial y de los fondos marinos que estén bajo la soberanía del Reino de España, en los términos de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos, y con carácter complementario de éstas, las de transporte, almacenamiento, depuración y venta de los productos extraídos, tendrán derecho a una reducción en su base imponible, en concepto de factor de agotamiento, que podrá ser, a elección de la entidad, cualquiera de las dos siguientes:

a) El 25 por ciento del importe de la contraprestación por la venta de hidrocarburos y de la prestación de servicios de almacenamiento, con el límite del 50 por ciento de la base imponible previa a esta reducción.

b) El 40 por ciento de la cuantía de la base imponible previa a esta reducción.

Artículo 96. *Factor de agotamiento: requisitos.*

1. Las cantidades que redujeron la base imponible en concepto de factor de agotamiento deberán invertirse por el concesionario en las actividades de exploración, investigación y explotación de yacimientos o de almacenamientos subterráneos de hidrocarburos que desarrolle en el territorio español y en el subsuelo del mar territorial y de los fondos marinos que estén bajo la soberanía del Reino de España, así como en el abandono de campos y en el desmantelamiento de plataformas marinas, en el plazo de 10 años contados desde la conclusión del período impositivo en el que se reduzca la base imponible en concepto de agotamiento. La misma consideración tendrán las actividades de exploración, investigación y explotación realizadas en los 4 años anteriores al primer período impositivo en que se reduzca la base imponible en concepto de agotamiento.

A estos efectos, se entenderá por exploración o investigación los estudios preliminares de naturaleza geológica, geofísica o sísmica, así como todos los gastos realizados en el área de un permiso de exploración o investigación, tales como los sondeos de exploración, así como los de evaluación y desarrollo, si resultan negativos, los gastos de obras para el acceso y preparación de los terrenos y de localización de dichos sondeos. También se considerarán gastos de exploración o investigación los realizados en una concesión y que se refieran a trabajos para la localización y perforación de una estructura capaz de contener o almacenar hidrocarburos, distinta a la que contiene el yacimiento que dio lugar a la concesión de explotación otorgada. Se entenderá por abandono de campos y desmantelamiento de plataformas marinas los trabajos necesarios para desmantelar las instalaciones productivas terrestres o las plataformas marinas dejando libre y expedito el suelo o el espacio marino que aquellas ocupaban en la forma establecida por el decreto de otorgamiento.

Se entenderá, a estos efectos, por inversiones en explotación las realizadas en el área de una concesión de explotación, tales como el diseño, la perforación y la construcción de los pozos, las instalaciones de explotación, y cualquier otra inversión, tangible o intangible, necesaria para poder llevar a cabo las labores de explotación, siempre que no se correspondan con inversiones realizadas por el concesionario en las actividades de exploración o de investigación referidas anteriormente.

Se incluirán como explotación, a estos efectos, los sondeos de evaluación y de desarrollo que resulten positivos.

2. En cada período impositivo deberán incrementarse las cuentas de reserva de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento.

3. Solo podrá disponerse libremente de las reservas constituidas en cumplimiento del apartado anterior, en la medida en que se vayan amortizando los bienes financiados con dichos fondos.

4. El contribuyente deberá recoger en la memoria de los 10 ejercicios siguientes a aquel en el que se realizó la correspondiente reducción el importe de esta, las inversiones realizadas con cargo a esta y las amortizaciones realizadas, así como cualquier disminución en las cuentas de reservas que se incrementaron como consecuencia de lo previsto en el apartado 2 y el destino de aquélla.

Estos hechos podrán ser objeto de comprobación durante este mismo período, para lo cual el contribuyente deberá aportar la contabilidad y los oportunos soportes documentales que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos al factor de agotamiento.

5. Las inversiones financiadas por aplicación del factor de agotamiento no podrán acogerse a las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI.

Artículo 97. *Factor de agotamiento: incumplimiento de requisitos.*

1. Transcurrido el plazo de 10 años sin haberse invertido o habiéndose invertido inadecuadamente el importe correspondiente, se integrará en la base imponible del período impositivo concluido a la expiración de dicho plazo o del ejercicio en el que se haya realizado la inadecuada disposición, debiendo liquidarse los correspondientes intereses de demora que se devengarán desde el día en que finalice el período de pago voluntario de la deuda correspondiente al período impositivo en que se realizó la correlativa reducción.

2. En el caso de liquidación de la entidad o de cambio de su objeto social, el importe pendiente de aplicación del factor de agotamiento se integrará en la base imponible en la forma y con los efectos previstos en el apartado anterior.

3. Del mismo modo se procederá en los casos de cesión o enajenación total o parcial, fusión o transformación de la entidad, salvo que la entidad resultante continuadora de la actividad, tenga como objeto social, exclusivamente, el establecido en el artículo 95 de esta Ley y asuma el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar el beneficio disfrutado por la entidad transmitente o transformada, en los mismos términos en que venía figurando en la entidad anterior.

Artículo 98. *Titularidad compartida.*

En el caso de que varias sociedades tengan la titularidad compartida de un permiso de investigación o de una concesión de explotación, se atribuirán a cada una de las entidades copartícipes, los ingresos, gastos, rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales e inversiones, que le sean imputables, de acuerdo con su grado de participación.

Artículo 99. *Amortización de inversiones intangibles y gastos de investigación. Compensación de bases imponibles negativas.*

1. Los activos intangibles y gastos de naturaleza investigadora realizados en permisos y concesiones vigentes, caducados o extinguidos, se considerarán como activo intangible, desde el momento de su realización, y podrán amortizarse con una cuota anual máxima del 50 por ciento. Se incluirán en este concepto los trabajos previos geológicos, geofísicos y sísmicos y las obras de acceso y preparación de terrenos así como los sondeos de exploración, evaluación y desarrollo y las operaciones de reacondicionamiento de pozos y conservación de yacimientos.

No existirá período máximo de amortización de los activos intangibles y gastos de investigación.

2. Los elementos tangibles del activo podrán ser amortizados, siguiendo el criterio de «unidad de producción», conforme a un plan aceptado por la Administración en los términos de la letra d) del apartado 1 del artículo 12 de esta Ley.

3. Las entidades a que se refiere el artículo 95 de esta Ley compensarán las bases imponibles negativas mediante el procedimiento de reducir las bases imponibles de los ejercicios siguientes en un importe máximo anual del 50 por ciento de cada una de aquéllas.

Este procedimiento de compensación de bases imponibles negativas sustituye al establecido en el artículo 26 de esta Ley.

CAPÍTULO X

Transparencia fiscal internacional

Artículo 100. *Imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes y establecimientos permanentes.*

1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible las rentas positivas a que se refieren los apartados 2 o 3 de este artículo cuando se cumplan las circunstancias siguientes:

a) Que por sí solos o conjuntamente con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de una entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 o 3 de este artículo por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel.

Esta imputación también procederá cuando dichas rentas sean obtenidas a través de un establecimiento permanente si se da la circunstancia prevista en la letra b) de este apartado sin que, en este caso, resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 22 de esta Ley.

2. Los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español o el establecimiento permanente, cuando estos no dispongan de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su obtención incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en esta Ley y en las restantes disposiciones relativas a este Impuesto para la determinación de aquella.

Este apartado no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responda a motivos económicos válidos.

La aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo de este apartado prevalecerá sobre lo previsto en el apartado siguiente.

3. En el supuesto de no aplicarse lo establecido en el apartado anterior, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre estos, salvo que estén afectos a una actividad económica, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, e igualmente estuvieren afectos a una actividad económica.

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, que tengan tal consideración con arreglo a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 25 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. No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

1.º Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.

2.º Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

3.º Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.

4.º Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades, sin perjuicio de lo establecido en la letra i).

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra i) cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por ciento, del ejercicio de actividades económicas.

c) Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.

d) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, que tengan tal consideración con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley 35/2006.

e) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a), b), c) y d) anteriores que genere rentas.

f) Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

g) Actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas, sin perjuicio de lo establecido en la letra i).

h) Operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley, en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.

i) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades residentes.

No se incluirá la renta positiva prevista en esta letra cuando al menos dos tercios de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley.

4. No se imputarán las rentas previstas en el apartado 3 de este artículo cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por ciento de la renta total obtenida por la entidad no residente o el establecimiento permanente.

No obstante, se imputarán en todo caso las rentas a las que se refiere la letra i) del apartado 3 sin perjuicio de que, asimismo, sean tomadas en consideración a efectos de determinar la suma a la que se refiere el párrafo anterior.

5. No se imputarán las rentas a que hace referencia el apartado 3 de este artículo, cuando se correspondan con gastos fiscalmente no deducibles de entidades residentes en territorio español.

6. Estarán obligadas a la imputación prevista en este artículo las entidades residentes en territorio español comprendidas en la letra a) del apartado 1 que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

El importe de la renta positiva a imputar se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto.

7. La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses.

Tratándose de establecimientos permanentes, la imputación se realizará en el período impositivo en el que se obtengan las rentas.

8. El importe de las rentas positivas a imputar se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en esta Ley y en las restantes disposiciones relativas a este Impuesto para la determinación de la base imponible.

A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente o a la obtenida a través del establecimiento permanente.

9. No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible. A estos efectos, el importe de los dividendos o participaciones en beneficios se reducirá en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones, salvo

que concurran las circunstancias establecidas en el apartado 11 del artículo 21 de esta Ley. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

10. Serán deducibles de la cuota íntegra los siguientes conceptos:

a) Los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, efectivamente satisfechos, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada en la base imponible.

Se considerarán como impuestos efectivamente satisfechos, los pagados tanto por la entidad no residente como por sus participadas, siempre que sobre éstas tenga aquélla el porcentaje de participación establecido en el artículo 32.3 de esta Ley.

b) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible.

Cuando la participación sobre la entidad no residente sea indirecta a través de otra u otras entidades no residentes, se deducirá el impuesto o gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto efectivamente satisfecho por aquélla o aquéllas en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquel en el que se realizó la imputación.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas.

La suma de las deducciones de las letras a) y b) de este apartado no podrá exceder de la cuota íntegra que en España corresponda pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

11. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, se correspondan con rentas que hubiesen sido imputadas a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión. A estos efectos, el importe de los beneficios sociales a que se refiere este párrafo se reducirá en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

En el caso de entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley, el valor de transmisión a computar será como mínimo, el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor de mercado si éste fuere inferior.

12. Los contribuyentes a quienes sea de aplicación lo previsto en el presente artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por este Impuesto los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:

a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.

b) Relación de administradores y lugar de su domicilio fiscal.

c) El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.

d) Importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.

e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.

En el caso de establecimientos permanentes, el contribuyente deberá aportar conjuntamente con la declaración por este Impuesto los datos a los que se refieren las letras d) y e) anteriores, así como registros contables de las operaciones que realicen y de los activos y pasivos afectos a los mismos.

13. Cuando la entidad participada resida o el establecimiento permanente se sitúe en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa, se presumirá que:

a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.
b) Las rentas de la entidad participada o del establecimiento permanente reúnen las características del apartado 3 de este artículo.
c) La renta obtenida por la entidad participada es el 15 por ciento del valor de adquisición de la participación.

Las presunciones contenidas en los párrafos anteriores admitirán prueba en contrario.
14. A los efectos del presente artículo se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio incluye las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.
15. Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad no residente o el establecimiento permanente sea residente o se sitúe en otro Estado miembro de la Unión Europea o que forme parte del Acuerdo del Espacio Económico Europeo, siempre que el contribuyente acredite que realiza actividades económicas o se trate de una institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distintas de las previstas en el artículo 54 de esta Ley, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

CAPÍTULO XI

Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión

Artículo 101. *Ámbito de aplicación. Cifra de negocios.*

1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros.
No obstante, dichos incentivos no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.
2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.
3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
4. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo también serán de aplicación en los 3 períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel período impositivo en que la entidad o conjunto de entidades a que se refiere el apartado anterior, alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros, determinada de acuerdo con lo establecido en este artículo, siempre que las mismas hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel período como en los 2 períodos impositivos anteriores a este último.

Lo establecido en el párrafo anterior será igualmente aplicable cuando dicha cifra de negocios se alcance como consecuencia de que se haya realizado una operación acogida al régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley, siempre que las entidades que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los 2 períodos impositivos anteriores a este último.

Artículo 102. *Libertad de amortización.*

1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo anterior, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

La libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a ella.

2. El régimen previsto en el apartado anterior también será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa.

4. En el supuesto de que se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.

El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación.

5. Lo previsto en este artículo también será de aplicación a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

Artículo 103. *Amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible.*

1. Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

2. El régimen previsto en el apartado anterior también será de aplicación a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

3. Lo previsto en los dos apartados anteriores será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias construidos o producidos por la propia empresa.

4. El régimen de amortización previsto en este artículo será compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma.

5. Los elementos del inmovilizado intangible a que se refiere el apartado 3 del artículo 13 de esta Ley, adquiridos en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, podrán deducirse en un 150 por ciento del importe que resulte de aplicar dicho apartado.

Artículo 104. *Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores.*

1. En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, será deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

2. Los deudores sobre los que se hubiere reconocido la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecidas en el artículo 13.1 de esta Ley y aquellos otros cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en dicho artículo, no se incluirán entre los deudores referidos en el apartado anterior.

3. El saldo de la pérdida por deterioro efectuada de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 no podrá exceder del límite citado en dicho apartado.

4. Las pérdidas por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, efectuadas en los períodos impositivos en los que hayan dejado de cumplirse las condiciones del artículo 101 de esta Ley, no serán deducibles hasta el importe del saldo de la pérdida por deterioro a que se refiere el apartado 1.

Artículo 105. *Reserva de nivelación de bases imponibles.*

1. Las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de esta Ley en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta Ley, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe.

En todo caso, la minoración no podrá superar el importe de 1 millón de euros. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

2. Las cantidades a que se refiere el apartado anterior se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

3. El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración a que se refiere el apartado 1 de este artículo, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior.

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

4. La minoración prevista en este artículo se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados a que se refiere el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley.

5. Las cantidades destinadas a la dotación de la reserva prevista en este artículo no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización

establecida en el artículo 25 de esta Ley ni de la Reserva para Inversiones en Canarias prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

6. El incumplimiento de lo dispuesto en este artículo determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 por ciento, además de los intereses de demora.

CAPÍTULO XII

Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero

Artículo 106. *Contratos de arrendamiento financiero.*

1. Lo previsto en este artículo se aplicará a los contratos de arrendamiento financiero en los que el arrendador sea una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito.

2. Los contratos a que se refiere el apartado anterior tendrán una duración mínima de 2 años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. No obstante, reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrán establecer otros plazos mínimos de duración en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.

3. Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.

4. El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

5. Tendrá, en todo caso, la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.

6. La misma consideración tendrá la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables. En el caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

El importe de la cantidad deducible de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Tratándose de los contribuyentes a los que se refiere el Capítulo XI del Título VII de esta Ley, se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5.

7. La deducción de las cantidades a que se refiere el apartado anterior no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

8. Las entidades arrendatarias podrán optar, a través de una comunicación al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en los términos que reglamentariamente se establezcan, por establecer que el momento temporal a que se refiere el apartado 6 se corresponde con el momento del inicio efectivo de la construcción del activo, atendiendo al cumplimiento simultáneo de los siguientes requisitos:

a) Que se trate de activos que tengan la consideración de elementos del inmovilizado material que sean objeto de un contrato de arrendamiento financiero, en el que las cuotas del referido contrato se satisfagan de forma significativa antes de la finalización de la construcción del activo.

b) Que la construcción de estos activos implique un período mínimo de 12 meses.

c) Que se trate de activos que reúnan requisitos técnicos y de diseño singulares y que no se correspondan con producciones en serie.

En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva del bien por causa no imputable al contribuyente y debidamente justificada, no se integrará en la base imponible del arrendatario la diferencia positiva entre la cantidad deducida en concepto de recuperación del coste del bien y su amortización contable.

CAPÍTULO XIII

Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros

Artículo 107. *Entidades de tenencia de valores extranjeros.*

1. Podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las entidades cuyo objeto social comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

Los valores o participaciones representativos de la participación en el capital de la entidad de tenencia de valores extranjeros deberán ser nominativos.

Las entidades sometidas a los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, no podrán acogerse al régimen de este capítulo.

Tampoco podrán acogerse las entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

2. La opción por el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros deberá comunicarse al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. El régimen se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y a los sucesivos que concluyan antes de que se comunique al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas la renuncia al régimen.

Reglamentariamente se podrán establecer los requisitos de la comunicación y el contenido de la información a suministrar con ella.

Artículo 108. *Distribución de beneficios. Transmisión de la participación.*

1. Los beneficios o participaciones en beneficios distribuidos a los socios con cargo a las rentas exentas a que se refiere el artículo 21 de esta Ley que procedan de entidades no residentes en territorio español o a las rentas exentas a que se refiere el artículo 22 de esta Ley obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente recibirán el siguiente tratamiento:

a) Cuando el perceptor sea un contribuyente de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que corresponda de acuerdo con esta Ley.

b) Cuando el perceptor sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el beneficio distribuido se considerará renta del ahorro.

c) Cuando el perceptor sea una entidad o persona física no residente en territorio español sin establecimiento permanente, el beneficio distribuido no se entenderá obtenido en territorio español.

La distribución de la prima de emisión tendrá el tratamiento previsto en este apartado para la distribución de beneficios. A estos efectos, se entenderá que el primer beneficio distribuido procede de rentas exentas.

2. Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en la entidad de tenencia de valores o en los supuestos de separación del socio o liquidación de la entidad recibirán el siguiente tratamiento:

a) Cuando el perceptor sea un contribuyente de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente en territorio español, y cumpla el requisito de participación en la entidad de tenencia de valores extranjeros establecido en el

apartado 1 del artículo 21 de esta Ley, podrá aplicar el régimen de exención en los términos previstos en dicho artículo.

b) Cuando el perceptor sea una entidad o persona física no residente en territorio español, no se entenderá obtenida en territorio español la renta que se corresponda con las reservas dotadas con cargo a las rentas exentas o con diferencias de valor, imputables en ambos casos a las participaciones en entidades no residentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley o a establecimientos permanentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 22 de esta Ley.

3. La entidad de tenencia de valores deberá mencionar en la memoria el importe de las rentas exentas y los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a estas, así como facilitar a sus socios la información necesaria para que éstos puedan cumplir lo previsto en los apartados anteriores.

4. Lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 y en la letra b) del apartado 2 de este artículo no se aplicará cuando el perceptor de la renta resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

CAPÍTULO XIV

Régimen de entidades parcialmente exentas

Artículo 109. *Ámbito de aplicación.*

El presente régimen se aplicará a las entidades a que se refiere el artículo 9, apartado 3, de esta Ley.

Artículo 110. *Rentas exentas.*

1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

A efectos de la aplicación de este régimen al Organismo Público Puertos del Estado se considerará que no proceden de la realización de actividades económicas los ingresos procedentes de la actividad de coordinación y control de eficiencia del sistema portuario.

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los 3 años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante 7 años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 12.1 de esta Ley, que se aplique fuere inferior.

En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquel.

La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.

Artículo 111. *Determinación de la base imponible.*

1. La base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el Título IV de esta Ley.

2. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15 de esta Ley, los siguientes:

a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior.

CAPÍTULO XV

Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común

Artículo 112. *Régimen de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.*

1. La base imponible correspondiente a las comunidades titulares de montes vecinales en mano común se reducirá en el importe de los beneficios del ejercicio que se apliquen a:

a) Inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado.

b) Gastos de conservación y mantenimiento del monte.

c) Financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social.

La aplicación del beneficio a las indicadas finalidades se deberá efectuar en el propio período impositivo o en los 4 siguientes. En caso de no realizarse las inversiones o gastos dentro del plazo señalado, la parte de la cuota íntegra correspondiente a los beneficios no aplicados efectivamente a las inversiones y gastos descritos, junto con los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció dicho plazo.

La Administración tributaria, en la comprobación del destino de los gastos e inversiones indicadas, podrá solicitar los informes que precise de las Administraciones autonómicas y locales competentes.

Esta reducción es incompatible con la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley y con la reserva de nivelación de bases imponibles prevista en el artículo 105 de esta Ley.

2. Los beneficios podrán aplicarse en un plazo superior al establecido en el apartado anterior, siempre que en dicho plazo se formule un plan especial de inversiones y gastos por el contribuyente y sea aceptado por la Administración tributaria en los términos que se establezcan reglamentariamente.

3. Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común tributarán al tipo general de gravamen.

4. Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común no estarán obligadas a presentar declaración por este Impuesto en aquellos períodos impositivos en que no obtengan ingresos sometidos a este, ni incurran en gasto alguno, ni realicen las inversiones y gastos a que se refiere el apartado 1.

5. Los partícipes o miembros de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común integrarán en la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las cantidades que les sean efectivamente distribuidas por la comunidad. Dichos ingresos tendrán el tratamiento previsto para las participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad, a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 25 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.

CAPÍTULO XVI

Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje

Artículo 113. *Ámbito de aplicación.*

1. Podrán acogerse al régimen especial previsto en este capítulo:

a) Las entidades inscritas en alguno de los registros de empresas navieras referidos en el texto refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, cuya actividad comprenda la explotación de buques propios o arrendados.

b) Las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques a que se refiere el apartado siguiente. A estos efectos, se entiende por gestión técnica y de tripulación la asunción de la completa responsabilidad de la explotación náutica del buque, así como de todos los deberes y responsabilidades impuestos por el Código Internacional de Gestión para la Seguridad de la Explotación de los buques y la prevención de la contaminación adoptado por la Organización Marítima Internacional mediante la Resolución A 741.

2. Los buques cuya explotación posibilita la aplicación del citado régimen deben reunir los siguientes requisitos:

a) Estar gestionados estratégica y comercialmente desde España o desde el resto de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. A estos efectos, se entiende por gestión estratégica y comercial la asunción por el propietario del buque o por el arrendatario, del control y riesgo de la actividad marítima o de trabajos en el mar.

b) Ser aptos para la navegación marítima y estar destinados exclusivamente a actividades de transporte de mercancías, pasajeros, salvamento y otros servicios prestados necesariamente en el mar, sin perjuicio de lo establecido en la letra c) siguiente.

c) Tratándose de buques destinados a la actividad de remolque será necesario que menos del 50 por ciento de los ingresos del período impositivo procedan de actividades que se realicen en los puertos y en la prestación de ayuda a un buque autopropulsado para llegar a puerto. En el caso de buques con actividad de dragado será necesario que más del 50 por ciento de los ingresos del período impositivo procedan de la actividad de transporte y depósito en el fondo del mar de materiales extraídos, alcanzando este régimen exclusivamente a esta parte de su actividad.

Respecto de las entidades que cedan el uso de estos buques, este requisito se entenderá cumplido cuando justifiquen que los ingresos de la entidad que desarrolla la actividad de remolque o dragado cumple aquellos porcentajes en cada uno de los períodos impositivos en los que fuere aplicable este régimen a aquellas entidades.

Los buques destinados a la actividad de remolque y de dragado, deberán estar registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

3. Cuando el régimen fuera aplicable a contribuyentes con buques no registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, el incremento del porcentaje del tonelaje neto de dichos buques respecto del total de la flota de la entidad acogida al régimen especial, cualquiera que fuese su causa, no impedirá la aplicación de dicho régimen a condición de que el porcentaje medio del tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea respecto del tonelaje neto total referido al año anterior al momento en que se produce dicho incremento, se mantenga durante el período de los 3 años posteriores.

Esta condición no se aplicará cuando el porcentaje del tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea sea al menos del 60 por ciento.

4. No podrá aplicarse este régimen cuando la totalidad de los buques no estén registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea. Tampoco podrán acogerse al presente régimen los buques destinados, directa o indirectamente, a actividades pesqueras o deportivas, ni los de recreo.

5. No resultará de aplicación este régimen durante los períodos impositivos en los que concurran simultáneamente las siguientes circunstancias:

a) Que la entidad tenga la condición de mediana o gran empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea.

b) Que perciban una ayuda de Estado de reestructuración concedida al amparo de lo establecido en la Comunicación 2004/C244/02 de la Comisión Europea.

c) Que la Comisión Europea no hubiera tenido en cuenta los beneficios fiscales derivados de la aplicación de este régimen cuando tomó la decisión sobre la ayuda de reestructuración.

Artículo 114. *Determinación de la base imponible por el método de estimación objetiva.*

1. Las entidades acogidas a este régimen determinarán la parte de base imponible que se corresponda con la explotación, titularidad o gestión técnica y de tripulación de los buques que reúnan los requisitos del artículo anterior, aplicando a las toneladas de registro neto de cada uno de dichos buques la siguiente escala:

Toneladas de registro neto	Importe diario por cada 100 toneladas – Euros
Entre 0 y hasta 1.000	0,90
Entre 1.001 y hasta 10.000	0,70
Entre 10.001 y hasta 25.000	0,40
Desde 25.001	0,20

Para la aplicación de la escala se tomarán los días del período impositivo en los que los buques estén a disposición del contribuyente o en los que se haya realizado la gestión técnica y de tripulación, excluyendo los días en los que no estén operativos como consecuencia de reparaciones ordinarias o extraordinarias.

La parte de base imponible así determinada incluye las rentas derivadas de los servicios de practicaje, remolque, amarre y desamarre, prestados al buque adscrito a este régimen, cuando el buque sea utilizado por la propia entidad, así como los servicios de carga, descarga, estiba y desestiba relacionados con la carga del buque transportada en él, siempre que se facturen al usuario del transporte y sean prestados por la propia entidad o por un tercero no vinculado a ella.

La aplicación de este régimen deberá abarcar a la totalidad de los buques del solicitante que cumplan los requisitos de aquél, y a los buques que se adquieran, arrienden o gestionen con posterioridad a la autorización, siempre que cumplan dichos requisitos, pudiendo acogerse a él buques tomados en fletamento, siempre que la suma de su tonelaje neto no supere el 75 por ciento del total de la flota de la entidad o, en su caso, del grupo fiscal sujeto al régimen. En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal la solicitud deberá estar referida a todas las entidades del grupo fiscal que cumplan los requisitos del artículo 113 de esta Ley.

2. La renta positiva o negativa que, en su caso, se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de un buque afecto a este régimen, se considerará integrada en la base imponible calculada de acuerdo con el apartado anterior.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, cuando se trate de buques cuya titularidad ya se tenía cuando se accedió a este régimen especial, o de buques usados adquiridos una vez comenzada su aplicación, se procederá del siguiente modo:

En el primer ejercicio en que sea de aplicación el régimen, o en el que se hayan adquirido los buques usados, se dotará una reserva indisponible por un importe equivalente a la diferencia positiva existente entre el valor normal de mercado y el valor neto contable de cada uno de los buques afectados por esta regla, o bien se especificará la citada diferencia, separadamente para cada uno de los buques y durante todos los ejercicios en los que se mantenga la titularidad de estos, en la memoria de sus cuentas anuales. En el caso de buques adquiridos mediante una operación a la que se haya aplicado el régimen especial del

Capítulo VII del Título VII de esta Ley, el valor neto contable se determinará partiendo del valor de adquisición por el que figurase en la contabilidad de la entidad transmitente.

El incumplimiento de la obligación de no disposición de la reserva o de la obligación de mención en la memoria constituirá infracción tributaria grave, sancionándose con una multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento del importe de la citada diferencia.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El importe de la citada reserva positiva, junto con la diferencia positiva existente en la fecha de la transmisión entre la amortización fiscal y contable del buque enajenado, se añadirá a la base imponible a que se refiere el apartado 1 de este artículo cuando se haya producido la mencionada transmisión. De igual modo se procederá si el buque se transmite, de forma directa o indirecta, con ocasión de una operación a la que resulte de aplicación el régimen especial del Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

3. La parte de base imponible determinada según el apartado 1 de este artículo no podrá ser compensada con bases imponibles negativas derivadas del resto de las actividades de la entidad naviera, ni del ejercicio en curso ni de los anteriores, ni tampoco con las bases imponibles pendientes de compensar en el momento de aplicación del presente régimen.

4. La determinación de la parte de base imponible que corresponda al resto de actividades del contribuyente se realizará aplicando el régimen general del Impuesto, teniendo en cuenta exclusivamente las rentas procedentes de ellas. Tratándose de actividad de dragado, dicha parte de base imponible incluirá la renta de esa actividad no acogida a este régimen especial.

Dicha parte de base imponible estará integrada por todos los ingresos que no procedan de actividades acogidas al régimen y por los gastos directamente relacionados con la obtención de aquellos, así como por la parte de los gastos generales de administración que proporcionalmente correspondan a la cifra de negocio generada por estas actividades.

A los efectos del cumplimiento de este régimen, la entidad deberá disponer de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos o indirectos, correspondientes a las actividades acogidas a este, así como los activos afectos a las mismas.

Artículo 115. *Tipo de gravamen y cuota.*

1. En todo caso, resultará de aplicación el tipo general de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta Ley.

2. La parte de la cuota íntegra atribuible a la parte de base imponible determinada según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 114 de esta Ley no podrá reducirse por la aplicación de ningún tipo de deducción o bonificación. Asimismo, la adquisición de los buques que se afecten al presente régimen no supondrá la aplicación de ningún incentivo ni deducción fiscal.

La parte de cuota íntegra que proceda del resto de base imponible no podrá minorarse por la aplicación de deducciones generadas por la adquisición de los buques referidos antes de su afectación al régimen regulado en este capítulo.

Artículo 116. *Pagos fraccionados.*

Los contribuyentes que se acojan al presente régimen deberán efectuar pagos fraccionados de acuerdo con la modalidad establecida en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley aplicada sobre la base imponible calculada conforme a las reglas establecidas en el artículo 114 de esta Ley y aplicando el porcentaje a que se refiere el artículo 115 de esta Ley, sin computar deducción alguna sobre la parte de cuota derivada de la parte de base imponible determinada según lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 114 de esta Ley.

Artículo 117. *Aplicación del régimen.*

1. El régimen tributario previsto en este capítulo se aplicará de la siguiente forma:

a) Su aplicación estará condicionada a la autorización por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, previa solicitud del contribuyente. Esta autorización se concederá por un período de 10 años a partir de la fecha que establezca la autorización, pudiéndose solicitar su prórroga por períodos adicionales de otros 10 años.

b) La solicitud deberá especificar el período impositivo a partir del cual vaya a surtir efectos y se presentará con anterioridad al inicio del mismo.

c) La solicitud deberá resolverse en el plazo máximo de 3 meses, transcurrido el cual podrá entenderse desestimada.

Para la concesión del régimen, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas tendrá en cuenta la existencia de una contribución efectiva a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, especialmente en lo relativo al nivel tecnológico de los buques que garantice la seguridad en la navegación y la prevención de la contaminación del medio ambiente y al mantenimiento del empleo comunitario tanto a bordo como en tareas auxiliares al transporte marítimo. A tal fin podrá recabar informe previo de los organismos competentes.

d) El incumplimiento de las condiciones del régimen o la renuncia a su aplicación impedirán formular una nueva solicitud hasta que haya transcurrido un mínimo de 5 años.

e) La Administración tributaria podrá verificar la correcta aplicación del régimen y la concurrencia en cada ejercicio de los requisitos exigidos para su aplicación.

2. El incumplimiento de los requisitos establecidos en el presente régimen implicará el cese de los efectos de la autorización correspondiente y la pérdida de la totalidad de los beneficios fiscales derivados de ella, debiendo ingresar, junto a la cuota del período impositivo en el que se produjo el incumplimiento, las cuotas íntegras correspondientes a las cantidades que hubieran debido ingresarse aplicando el régimen general de este Impuesto, en la totalidad de los períodos a los que resultó de aplicación la autorización, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

El incumplimiento de la condición establecida en el apartado 3 del artículo 113 de esta Ley implicará la pérdida del régimen para aquellos buques adicionales que motivaron el incremento a que se refiere dicho apartado, procediendo la regularización establecida en el párrafo anterior que corresponda exclusivamente a tales buques.

Cuando tal incremento fuere motivado por la baja de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea, la regularización corresponderá a dichos buques por todos los períodos impositivos en que los mismos hubiesen estado incluidos en este régimen.

3. La aplicación del régimen tributario previsto en el presente capítulo será incompatible, para un mismo buque, con la aplicación de la disposición adicional cuarta de esta Ley.

TÍTULO VIII

Gestión del Impuesto

CAPÍTULO I

El índice de entidades

Artículo 118. *Índice de entidades.*

1. En cada Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se llevará un índice de entidades en el que se inscribirán las que tengan su domicilio fiscal dentro de su ámbito territorial, excepto las entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 9 de esta Ley.

2. Reglamentariamente se establecerán los procedimientos de alta, inscripción y baja en el índice de entidades.

Artículo 119. *Baja en el índice de entidades.*

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria dictará, previa audiencia de los interesados, acuerdo de baja provisional en el Índice de Entidades en los siguientes casos:

a) Cuando se proceda a la declaración de fallido por insolvencia total de la entidad respecto de débitos tributarios para con la Hacienda Pública del Estado, de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

b) Cuando la entidad no hubiere presentado la declaración por este impuesto correspondiente a 3 períodos impositivos consecutivos.

2. El acuerdo de baja provisional será notificado al registro público correspondiente, que deberá proceder a extender en la hoja abierta a la entidad afectada una nota marginal en la que se hará constar que, en lo sucesivo, no podrá realizarse ninguna inscripción que a aquélla concierna sin presentación de certificación de alta en el índice de entidades.

3. El acuerdo de baja provisional no exime a la entidad afectada de ninguna de las obligaciones tributarias que le pudieran incumbir.

CAPÍTULO II

Obligaciones contables. Bienes y derechos no contabilizados. Revalorizaciones voluntarias. Estimación de rentas en el método de estimación indirecta

Artículo 120. *Obligaciones contables. Facultades de la Administración tributaria.*

1. Los contribuyentes de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

En todo caso, los contribuyentes a que se refiere el Capítulo XIV del Título VII de esta Ley llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y no exentas.

2. La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del contribuyente, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. La Administración tributaria podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere el párrafo anterior, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copia a su cargo, incluso en soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este apartado.

La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. En este sentido, podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los períodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos.

3. Las entidades dominantes de los grupos de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio estarán obligadas, a requerimiento de la Inspección de los Tributos formulada en el curso del procedimiento de comprobación, a facilitar la cuenta de pérdidas y ganancias, el balance, el estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y el estado de flujos de efectivo de las entidades pertenecientes al grupo que no sean residentes en territorio español. También deberán facilitar los justificantes y demás antecedentes relativos a dicha documentación contable cuando pudieran tener transcendencia en relación con este Impuesto.

Artículo 121. *Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas.*

1. Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del contribuyente cuando éste ostente la posesión sobre ellos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

La cuantía del valor de adquisición se probará a través de los documentos justificativos de ésta o, si no fuera posible, aplicando las reglas de valoración establecidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes.

5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el contribuyente pruebe que corresponde a otro u otros.

6. El valor de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 1, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales.

Artículo 122. *Revalorizaciones contables voluntarias.*

1. Los contribuyentes que hubieran realizado revalorizaciones contables cuyo importe no se hubiera incluido en la base imponible deberán mencionar en la memoria el importe de aquéllas, los elementos afectados y el período o períodos impositivos en que se practicaron.

Las citadas menciones deberán realizarse en todas y cada una de las memorias correspondientes a los ejercicios en que los elementos revalorizados se hallen en el patrimonio del contribuyente.

2. Constituirá infracción tributaria grave el incumplimiento de la obligación establecida en el apartado anterior.

Dicha infracción se sancionará, por una sola vez, con una multa pecuniaria proporcional del 5 por ciento del importe de la revalorización, cuyo pago no determinará que el citado importe se incorpore, a efectos fiscales, al valor del elemento patrimonial objeto de la revalorización.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 123. *Estimación de rentas en el método de estimación indirecta.*

Cuando la base imponible se determine a través del método de estimación indirecta, las cesiones de bienes y derechos y las prestaciones de servicios, en sus distintas modalidades, se presumirán retribuidas por su valor de mercado.

CAPÍTULO III

Declaración, autoliquidación y liquidación provisional

Artículo 124. *Declaraciones.*

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Si al inicio del indicado plazo no se hubiera determinado por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas la forma de presentar la declaración de ese período impositivo, la declaración se presentará dentro de los 25 días naturales siguientes a la fecha de entrada en vigor de la norma que determine dicha forma de presentación. No obstante, en tal supuesto el contribuyente podrá optar por presentar la declaración en el plazo al que se refiere el párrafo anterior cumpliendo los requisitos formales que se hubieran establecido para la declaración del período impositivo precedente.

2. Los contribuyentes exentos a que se refiere el apartado 1 del artículo 9 de esta Ley no estarán obligados a declarar.

3. Los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de esta Ley estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

No obstante, los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 9 de esta Ley no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.

b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.

c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

Artículo 125. *Autoliquidación e ingreso de la deuda tributaria.*

1. Los contribuyentes, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda correspondiente e ingresarla en el lugar y en la forma determinados por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

2. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario general de bienes muebles o en el Registro general de bienes de interés cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo setenta y tres de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

3. El derecho a la aplicación de exenciones, deducciones o cualquier incentivo fiscal en la base imponible o en la cuota íntegra estará condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa aplicable.

Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de éste, el contribuyente deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora.

Artículo 126. *Liquidación provisional.*

Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en los artículos 133 y 139 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos.

CAPÍTULO IV

Devolución

Artículo 127. *Devolución.*

1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los 6 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los 6 meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas a cuenta de este Impuesto, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados de este Impuesto realizados, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

3. Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso

sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

4. Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 y 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

CAPÍTULO V

Obligación de retener e ingresar a cuenta

Artículo 128. *Retenciones e ingresos a cuenta.*

1. Las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que resulte de aplicar los porcentajes de retención indicados en el apartado 6 de este artículo a la base de retención determinada reglamentariamente, y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan.

También estarán obligados a retener e ingresar las personas físicas respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades económicas, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente.

Asimismo, estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones que se realicen en España.

2. El sujeto obligado a retener deberá presentar en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente declaración de las cantidades retenidas o declaración negativa cuando no se hubiera producido la práctica de éstas. Asimismo presentará un resumen anual de retenciones con el contenido que se determine reglamentariamente.

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

3. El sujeto obligado a retener estará obligado a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de la retención practicada o de otros pagos a cuenta efectuados.

4. Reglamentariamente se establecerán los supuestos en los que no existirá retención. En particular, no se practicará retención en:

a) Las rentas obtenidas por las entidades a que se refiere el artículo 9.1 de esta Ley.

b) Los dividendos o participaciones en beneficios repartidos por agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad haya tributado según lo dispuesto en el régimen especial del Capítulo II del Título VII de esta Ley.

c) Los dividendos o participaciones en beneficios, intereses y otras rentas satisfechas entre sociedades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal.

d) Los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.

e) Las rentas obtenidas por el cambio de activos en los que estén invertidas las provisiones de los seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión.

f) Los premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estén exentos del gravamen especial a que se refiere la Disposición adicional trigésima tercera 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.

5. Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este Impuesto, el pagador deberá practicarla sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Tesoro, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

6. El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el siguiente:

a) Con carácter general, el 19 por ciento.

Cuando se trate de rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos situados en Ceuta, Melilla o sus dependencias, obtenidas por entidades domiciliadas en dichos territorios o que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal, dicho porcentaje se dividirá por dos.

b) En el caso de rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, el 24 por ciento.

c) En el caso de premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estuvieran sujetos y no exentos del gravamen especial de determinadas loterías y apuestas a que se refiere la Disposición adicional trigésima tercera 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, el 20 por ciento. En este caso, la retención se practicará sobre el importe del premio sujeto y no exento, de acuerdo con la referida disposición.

Reglamentariamente podrán modificarse los porcentajes de retención e ingreso a cuenta previstos en este apartado.

Artículo 129. *Normas sobre retención, transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios.*

1. En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta por este Impuesto, en los casos y en la forma que reglamentariamente se establezca, las entidades gestoras, administradoras, depositarias, comercializadoras o cualquier otra encargada de las operaciones mencionadas, así como el representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.7 y la Disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, que actúe en nombre de la gestora que opere en régimen de libre prestación de servicios.

Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de efectuar pagos a cuenta a cargo del transmitente de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, con el límite del 20 por ciento de la renta obtenida en las citadas transmisiones.

2. A los efectos de la obligación de retener sobre los rendimientos implícitos del capital mobiliario, a cuenta de este Impuesto, esta retención se efectuará por las siguientes personas o entidades:

a) En los rendimientos obtenidos en la transmisión o reembolso de los activos financieros sobre los que reglamentariamente se hubiera establecido la obligación de retener, el retenedor será la entidad emisora o las instituciones financieras encargadas de la operación.

b) En los rendimientos obtenidos en transmisiones relativas a operaciones que no se documenten en títulos, así como en las transmisiones encargadas a una institución financiera, el retenedor será el Banco, Caja o entidad que actúe por cuenta del transmitente.

c) En los casos no recogidos en los párrafos anteriores, será obligatoria la intervención de fedatario público que practicará la correspondiente retención.

3. Para proceder a la enajenación u obtención del reembolso de los títulos o activos con rendimientos implícitos que deban ser objeto de retención, habrá de acreditarse su previa adquisición con intervención de los fedatarios o instituciones financieras mencionadas en el apartado anterior, así como el precio al que se realizó la operación.

El emisor o las instituciones financieras encargadas de la operación que, de acuerdo con el párrafo anterior, no deban efectuar el reembolso al tenedor del título o activo, deberán constituir por dicha cantidad depósito a disposición de la autoridad judicial.

4. Los fedatarios públicos que intervengan o medien en la emisión, suscripción, transmisión, canje, conversión, cancelación y reembolso de efectos públicos, valores o cualesquiera otros títulos y activos financieros, así como en operaciones relativas a derechos reales sobre ellos, vendrán obligados a comunicar tales operaciones a la Administración tributaria presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de los efectos públicos, valores, títulos y activos, así como del precio y fecha de la operación, en los plazos y de acuerdo con el modelo que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

La misma obligación recaerá sobre las entidades y establecimientos financieros de crédito, las sociedades y agencias de valores, los demás intermediarios financieros y cualquier persona física o jurídica que se dedique con habitualidad a la intermediación y colocación de efectos públicos, valores o cualesquiera otros títulos de activos financieros, índices, futuros y opciones sobre ellos; incluso los documentos mediante anotaciones en cuenta, respecto de las operaciones que impliquen, directa o indirectamente, la captación o colocación de recursos a través de cualquier clase de valores o efectos.

Asimismo, estarán sujetas a esta obligación de información las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva y las entidades comercializadoras respecto de las acciones y participaciones en dichas instituciones incluidas en sus registros de accionistas o partícipes.

Las obligaciones de información que establece este apartado se entenderán cumplidas respecto a las operaciones sometidas a retención que en él se mencionan, con la presentación de la relación de perceptores, ajustada al modelo oficial del resumen anual de retenciones correspondiente.

5. Deberá comunicarse a la Administración tributaria la emisión de certificados, resguardos o documentos representativos de la adquisición de metales u objetos preciosos, timbres de valor filatélico o piezas de valor numismático, por las personas físicas o jurídicas que se dediquen con habitualidad a la promoción de la inversión en dichos valores.

6. Lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, resultará aplicable en relación con la obligación de retener o de ingresar a cuenta que se establezca reglamentariamente respecto a las transmisiones de activos financieros de rendimiento explícito.

CAPÍTULO VI

Conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria

Artículo 130. *Derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.*

1. Los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, podrán convertirse en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria, por un importe igual a la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de generación de aquellos, siempre que se de cualquiera de las circunstancias señaladas en el apartado siguiente.

Cuando el importe de la cuota líquida positiva de un determinado período impositivo sea superior al importe de los activos por impuesto diferido generados en el mismo a que se refiere el párrafo anterior, la entidad podrá tener el derecho previsto en este artículo, por un importe igual al exceso, respecto de aquellos activos de la misma naturaleza generados en períodos impositivos anteriores o en los 2 períodos impositivos posteriores. En este caso, el plazo a que se refiere el apartado 5 siguiente se computará desde el último día del primer período impositivo en que a dichos activos les resulte de aplicación este artículo.

2. La conversión a que se refiere el apartado anterior se producirá siempre que se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el contribuyente registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente.

En este supuesto, el importe de los activos por impuesto diferido objeto de conversión estará determinado por el resultado de aplicar sobre el total de los mismos, el porcentaje que representen las pérdidas contables del ejercicio respecto de la suma de capital y reservas.

b) Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

Asimismo, los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas, se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria cuando aquellos sean consecuencia de integrar en la base imponible las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, así como las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que generaron los activos por impuesto diferido a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior.

3. La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 de este artículo en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se hayan producido las circunstancias descritas en el apartado anterior.

4. La conversión de los activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria a que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que el contribuyente pueda optar por solicitar su abono a la Administración Tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión. El procedimiento y el plazo de compensación o abono se establecerán de forma reglamentaria.

5. Los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 anterior podrán canjearse por valores de Deuda Pública, una vez transcurrido el plazo de 18 años, computado desde el último día del período impositivo en que se produzca el registro contable de tales activos. El procedimiento y el plazo del canje se establecerán de forma reglamentaria.

6. Las entidades que apliquen lo dispuesto en este artículo deberán incluir en la declaración por este Impuesto la siguiente información:

a) Importe total de los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación.

b) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior respecto de los cuales la entidad tiene el derecho establecido en este artículo, especificando aquellos a que se refiere, en su caso, el segundo párrafo del apartado 1 anterior.

c) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior respecto de los cuales la entidad no tiene el derecho establecido en este artículo.

CAPÍTULO VII

Facultades de la Administración para determinar la base imponible

Artículo 131. *Facultades de la Administración para determinar la base imponible y otros elementos tributarios.*

A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta Ley.

En el caso del derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria al que se refiere el artículo 130 de esta Ley, la

Administración tributaria podrá comprobar cualquiera de las circunstancias determinantes de dicha conversión, en particular las pérdidas contables.

TÍTULO IX

Orden jurisdiccional

Artículo 132. *Jurisdicción competente.*

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y derecho que se susciten entre la Administración tributaria y los contribuyentes en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere esta Ley.

Disposición adicional primera. *Restricciones a la exención por doble imposición de dividendos.*

No tendrán derecho a la exención prevista en el artículo 21 de esta Ley:

a) Los beneficios distribuidos con cargo a las reservas constituidas con los resultados correspondientes a los incrementos de patrimonio a que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 15/1992, de 5 de junio, sobre medidas urgentes para la progresiva adaptación del sector petrolero al marco comunitario.

b) Los dividendos distribuidos con cargo a beneficios correspondientes a rendimientos bonificados de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, y de rendimientos procedentes de sociedades acogidas a la bonificación establecida en el artículo 19 de la Ley Foral 12/1993, de 15 de noviembre, y en la Disposición adicional quinta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, o de entidades a las que sea aplicable la exención prevista en las normas forales 5/1993, de 24 de junio, de Vizcaya, 11/1993, de 26 de junio, de Guipúzcoa, y 18/1993, de 5 de julio, de Álava.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, y en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Disposición adicional segunda. *Régimen del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en operaciones de reestructuración empresarial.*

No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Disposición adicional tercera. *Subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria y ayudas públicas.*

1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

a) La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:

1.ª Abandono definitivo del cultivo del viñedo.
2.ª Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
3.ª Prima al arranque de plataneras.
4.ª Abandono definitivo de la producción lechera.
5.ª Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.
6.ª Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.
7.ª Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.
8.ª Ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (ecorregímenes).

b) La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria: por la paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países, así como por el abandono definitivo de la actividad pesquera.

c) La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas.

d) La percepción de las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas.

e) La percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. Esta disposición sólo afectará a los animales destinados a la reproducción.

2. Para calcular la renta que no se integrará en la base imponible se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos afectos a las actividades. Cuando el importe de estas ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos, podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa. Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas.

Disposición adicional cuarta. *Incentivos fiscales para la renovación de la flota mercante.*

1. Se podrán amortizar de manera acelerada los buques, embarcaciones y artefactos navales, que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se trate de buques, embarcaciones o artefactos navales nuevos que se hayan puesto a disposición del adquirente entre el 1 de enero del año 1999 y el 31 de diciembre del año 2003 o que hayan sido encargados en virtud de un contrato de construcción suscrito dentro de dicho período, siempre que su puesta a disposición del adquirente sea anterior al 31 de diciembre del año 2006, o bien que se trate de buques usados adquiridos después del 1 de enero de 1999 que hayan sido objeto de mejoras, cuyo importe sea superior al 25 por ciento de su valor de adquisición y que se hayan realizado antes del 31 de diciembre del año 2003.

b) Que el buque, embarcación o artefacto naval sea inscribible en las listas primera, segunda o quinta del artículo 4.1 del Real Decreto 1027/1989, de 28 de julio, sobre abanderamiento, matriculación de buques y registro marítimo.

c) Que el contribuyente adquirente explote el buque, embarcación o artefacto naval mediante su afectación a su propia actividad, o bien mediante su arrendamiento a casco desnudo, siempre que, en este último caso, la entidad arrendadora sea una agrupación española o europea de interés económico y se cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que el arrendatario sea una persona física o jurídica que tenga como actividad habitual la explotación de buques, embarcaciones o artefactos navales y que afecte el elemento a dicha actividad.

2.º Que al menos el 75 por ciento de la ventaja fiscal obtenida se traslade por el arrendador al usuario.

A estos efectos, la ventaja fiscal se valorará en la actualización, al tipo que se determine por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de las diferencias en los ingresos fiscales que se producirían con y sin la aplicación de este régimen.

3.º Los socios de la entidad arrendadora deberán mantener la participación en ella durante al menos las dos terceras partes del plazo del contrato de arrendamiento.

4.º Que el precio de adquisición del buque, embarcación o artefacto naval, el tipo de interés de la financiación utilizada y el importe del alquiler, sean los normales de mercado entre partes independientes.

5.º Que no exista vinculación entre el vendedor del activo y el arrendatario de este.

6.º Que al menos el 20 por ciento de los recursos necesarios para financiar la adquisición del buque, embarcación o artefacto naval proceda de fondos propios de la agrupación.

d) Que se solicite y obtenga la concesión del beneficio del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas con carácter previo a la construcción o mejora del elemento. Para la concesión del beneficio, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas tendrá en cuenta, desde el punto de vista del interés general, que el proyecto presenta un interés económico y social significativo, en particular en materia de empleo. A tal fin, será necesario el informe previo de los Ministerios de Economía y Competitividad y de Fomento, según se trate de elementos nuevos o usados respectivamente; la solicitud deberá resolverse en el plazo máximo de 3 meses, transcurrido el cual podrá entenderse desestimada.

2. La amortización se practicará de acuerdo con las siguientes normas:

a) La amortización anual fiscalmente deducible tendrá como límite el 35 por ciento del precio de adquisición del buque o del valor de la mejora.

b) La amortización podrá realizarse con anterioridad a la puesta del buque, embarcación o artefacto naval, en condiciones de funcionamiento o del inicio de la mejora, con el límite de las cantidades pagadas.

c) La deducción de las cantidades que excedan del importe de la depreciación efectiva no estará condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias. Dichas cantidades incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión del elemento que disfrutó de aquélla.

3. Los buques, embarcaciones o artefactos navales adquiridos en régimen de arrendamiento financiero podrán acogerse, alternativamente, a la amortización especial prevista en la presente norma o a lo dispuesto en el artículo 106 de esta Ley.

4. Si los requisitos se incumplieran posteriormente, el contribuyente perderá el beneficio de la amortización acelerada y deberá ingresar el importe de las cuotas correspondientes a los ejercicios durante los cuales hubiese gozado de este incentivo fiscal, junto con las sanciones, recargos e intereses de demora que resulten procedentes.

Disposición adicional quinta. *Incidencia del Régimen Económico Fiscal de Canarias y de la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla en el cálculo de los pagos fraccionados.*

1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, podrá reducirse de la base imponible el importe de la reserva para inversiones en Canarias, regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que prevea realizarse, prorrateada en cada uno de los períodos de los 3, 9 u 11 primeros meses del período impositivo y con el límite máximo del 90 por ciento de la base imponible de cada uno de ellos.

Si el importe de la reserva que efectivamente se dote fuera inferior en más de un 20 por ciento del importe de la reducción en la base imponible realizada para calcular la cuantía de cada uno de los pagos fraccionados elevados al año, la entidad estará obligada a regularizar dichos pagos por la diferencia entre la previsión inicial y la dotación efectiva, sin perjuicio de la liquidación de los intereses y recargos que, en su caso, resulten procedentes.

2. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 de la Disposición adicional decimocuarta de esta Ley, el resultado positivo allí referido se minorará en el importe de la reserva para inversiones en Canarias que prevea realizarse de acuerdo con lo establecido en el apartado anterior.

Asimismo, ese resultado positivo se minorará en el 50 por ciento de los rendimientos que tengan derecho a la bonificación prevista en el artículo 26 de la Ley 19/1994.

3. En el caso de entidades que apliquen el régimen fiscal de la Zona Especial Canaria, regulado en el Título V de la Ley 19/1994, a efectos de lo dispuesto en la letra a) de la Disposición adicional decimocuarta de esta Ley, no se computará aquella parte del resultado positivo que se corresponda con el porcentaje señalado en el apartado 4 del artículo 44 de la Ley 19/1994, salvo que proceda aplicar lo dispuesto en la letra b) del apartado 6 de dicho artículo, en cuyo caso el resultado positivo a computar se minorará en el importe que resulte de aplicar lo dispuesto en esa letra.

4. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 de la Disposición adicional decimocuarta de esta Ley, el resultado positivo allí referido se minorará en el 50 por ciento de aquella parte del resultado positivo que se corresponda con rentas que tengan derecho a la bonificación prevista en el artículo 33 de esta Ley.

5. Lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 4 de esta disposición resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público.

Disposición adicional sexta. *Exención de rentas derivadas de la transmisión de determinados inmuebles.*

Estarán exentas en un 50 por ciento las rentas positivas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza urbana que tengan la condición de activo no corriente o que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta y que hubieran sido adquiridos a título oneroso a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 18/2012, de 11 de mayo, sobre saneamiento y venta de activos inmobiliarios del sector financiero, y hasta el 31 de diciembre de 2012.

No formarán parte de la renta con derecho a la exención el importe de las pérdidas por deterioro relativas a los inmuebles, ni las cantidades correspondientes a la reversión del exceso de amortización que haya sido fiscalmente deducible en relación con la amortización contabilizada.

No resultará de aplicación la presente disposición cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a una persona o entidad respecto de la que se produzca alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o al cónyuge de la persona anteriormente indicada o a cualquier persona unida a esta por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

Disposición adicional séptima. *Entidades deportivas.*

El régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley resultará de aplicación en el supuesto de adscripción de un equipo profesional a una Sociedad Anónima Deportiva de nueva creación, siempre que se ajuste plenamente a las normas previstas en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, y en los Reales Decretos 1084/1991, de 5 de julio, y 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas.

Disposición adicional octava. *Régimen fiscal especial aplicable a las operaciones de reestructuración y resolución de entidades de crédito.*

1. El régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley, para las operaciones mencionadas en su artículo 76, incluidos sus efectos en los demás tributos, será de aplicación a las transmisiones del negocio o de activos o pasivos realizadas por entidades de crédito a favor de otra entidad de crédito, al amparo de la normativa de reestructuración bancaria, aun cuando no se correspondan con las operaciones mencionadas en los artículos 76 y 87 de esta Ley.

2. Las entidades de crédito que participen en tales operaciones podrán instar al Banco de España o al Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria, que solicite informe a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, sobre las consecuencias tributarias que se deriven de las mismas.

El informe se emitirá en el plazo máximo de un mes, y tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Disposición adicional novena. *Participaciones preferentes.*

El régimen de información establecido en el artículo 44 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, resultará de aplicación a las remuneraciones derivadas de las participaciones preferentes que cumplan los requisitos previstos en la Disposición adicional primera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito, cualquiera que sea la calificación contable.

Disposición adicional décima. *Facultades de comprobación de la Administración tributaria.*

Lo dispuesto en los apartados 5 del artículo 26, 7 del artículo 31, 8 del artículo 32, 6 del artículo 39 y 2 del artículo 120 de esta Ley, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

Disposición adicional undécima. *Remisiones normativas.*

Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes de esta Ley.

Disposición adicional duodécima. *Grupos fiscales con entidad dominante sometida a la normativa foral de la Comunidad Autónoma del País Vasco.*

A efectos del régimen de consolidación fiscal establecido en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley, los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea una entidad residente en territorio español y sometida a la normativa foral en el Impuesto sobre Sociedades de conformidad con el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se equipararán en su tratamiento fiscal a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español.

Disposición adicional decimotercera. *Prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.*

1. Los contribuyentes de este Impuesto que tengan registrados activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 2 de la disposición transitoria trigésima tercera de esta Ley, y pretendan tener el derecho establecido en el artículo 130 de la misma respecto de dichos activos, estarán obligados al pago de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria que se regula en la presente disposición.

2. El importe de la prestación será el resultado de aplicar el 1,5 por ciento al importe total de dichos activos existente el último día del período impositivo correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de la entidad.

3. La prestación se devengará el día de inicio del plazo voluntario de declaración por este Impuesto, coincidiendo su plazo de ingreso con el establecido para la autoliquidación e ingreso de este Impuesto.

4. El ingreso de la prestación patrimonial se realizará mediante autoliquidación en el lugar y forma determinados mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

5. Será competente para la exacción de la prestación patrimonial regulada en esta disposición la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a cuyo efecto su gestión, comprobación y recaudación se regirá, en lo no previsto en esta disposición, por lo

establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

6. Contra los actos dictados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria como consecuencia del ejercicio de la competencia atribuida en el apartado anterior procederá la interposición de los recursos y reclamaciones regulados en el Capítulo III y en las Subsecciones 1.ª y 2.ª de la Sección 2.ª y en la Sección 3.ª del Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003.

7. El rendimiento de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria se incluirá en los ingresos públicos del Estado.

8. Los obligados al pago de la prestación patrimonial podrán efectuar consultas a la Administración Tributaria, aplicándose, a tal efecto, lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Disposición adicional decimocuarta. *Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados.*

1. Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, sea al menos 10 millones de euros, deberán tener en cuenta, en relación con los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, las siguientes especialidades:

a) La cantidad a ingresar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. En el caso de contribuyentes a los que resulte de aplicación el tipo de gravamen previsto en el párrafo primero del apartado 6 del artículo 29 de esta Ley, el porcentaje establecido en este párrafo será del 25 por ciento.

Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo. También quedará excluido, a estos efectos, el importe del resultado positivo consecuencia de operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible por aplicación del apartado 2 del artículo 17 de esta Ley.

En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo XIV del Título VII de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas. En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 34 de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

En el caso de Empresas Navieras a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 76, apartados 1 y 2, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

En el caso de las Empresas Navieras que tributan por el Régimen Especial en función del Tonelaje establecido en el Capítulo XVI de esta Ley, los pagos fraccionados se calcularán sobre el importe de la base imponible obtenida con arreglo a lo establecido en el artículo 114.1 de esta Ley.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, ni a las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014, de 12

de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

b) El porcentaje a que se refiere el último párrafo del apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso.

2. Lo previsto en esta disposición no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre.

La excepción prevista en esta disposición para las entidades de capital-riesgo reguladas en la Ley 22/2014 no resultará de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

Disposición adicional decimoquinta. *Límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024.*

Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

1. Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67 de esta ley, se sustituirán por los siguientes:

– El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.

– El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 10 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente.

Disposición adicional decimosexta. *Libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada.*

1. Las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material que impliquen la sensorización y monitorización de la cadena productiva, así como la implantación de sistemas de fabricación basados en plataformas modulares o que reduzcan el impacto ambiental, afectos al sector industrial de automoción, puestos a disposición del contribuyente y que entren en funcionamiento entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021, podrán ser amortizados libremente en los períodos impositivos que concluyan entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021 siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media del año 2019.

Los inmuebles no podrán acogerse a la libertad de amortización regulada en esta disposición.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será como máximo de 500.000 euros.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

2. Para la aplicación de la libertad de amortización regulada en esta disposición, los contribuyentes deberán aportar informe motivado emitido por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo para calificar la inversión del contribuyente como apta. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

El informe deberá solicitarse por el contribuyente dentro de los dos meses siguientes a la entrada en funcionamiento del elemento y será emitido por el órgano competente en un plazo máximo de dos meses desde la recepción de la solicitud. En todo caso, para las inversiones en elementos que hayan entrado en funcionamiento desde el 2 de abril hasta el 18 de noviembre de 2020, dicho informe se podrá solicitar hasta el 18 de enero de 2021.

El procedimiento de emisión por parte del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo de los informes motivados a que se refiere este apartado se regulará, en lo que le resulte de aplicación y no se oponga a lo establecido en esta disposición, por lo dispuesto en el Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

Si en el momento de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades no se hubiera emitido por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo el informe a que se refiere este apartado por causa no imputable al contribuyente, este podrá aplicar con carácter provisional la libertad de amortización prevista en esta disposición siempre que haya solicitado dicho informe dentro del plazo de solicitud anteriormente indicado. En el caso de que el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo no considere apta la inversión, el contribuyente deberá ingresar, junto con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se notifique dicho informe, el importe de la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.

3. En el supuesto de que se incumpliese la obligación de mantenimiento de la plantilla en los términos establecidos en el apartado 1 de esta disposición, se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes. El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido la obligación.

4. Las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 101 de esta Ley, les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el capítulo XI del título VII de esta Ley, podrán optar entre aplicar el régimen de libertad de amortización previsto en el artículo 102 de esta Ley o aplicar el régimen de libertad de amortización regulado en esta disposición.

5. Esta medida se acoge al Marco nacional temporal relativo a las medidas de ayuda destinadas a respaldar la economía en el contexto del actual brote de COVID-19, tras las Decisiones de la Comisión Europea SA.56851 (2020/N), de 2 de abril de 2020, SA.57019 (2020/N), de 24 de abril de 2020, y SA.58778 (2020/N), de 22 de octubre de 2020.

Téngase en cuenta que esta disposición se añade, con efectos para las inversiones realizadas en los períodos impositivos que concluyan entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021, según establece la disposición final 4 del Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, en la redacción dada por la disposición final 8.2 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre. Ref. BOE-A-2020-14368

Disposición adicional decimoséptima. *Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables.*

1. Las inversiones en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables de acuerdo con lo definido en el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica, así como aquellas instalaciones para uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables, que sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles y que sean puestas a disposición del contribuyente a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del «Plan + seguridad para tu energía

(+SE), así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía, y entren funcionamiento en 2023 y 2024, podrán ser amortizadas libremente en los períodos impositivos:

i) Que se inicien o concluyan en 2023, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos a que se refiere este apartado se produzca en 2023.

ii) Que se inicien o concluyan en 2024, cuando la entrada en funcionamiento de los elementos a que se refiere este apartado se produzca en 2024.

Lo establecido en este apartado estará condicionado a que durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.

Los edificios no podrán acogerse a la libertad de amortización regulada en esta disposición.

La cuantía máxima de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será de 500.000 euros.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

2. A efectos de la presente disposición, se considerará energía renovable la procedente de fuentes renovables no fósiles, es decir, energía eólica, energía solar (solar térmica y solar fotovoltaica) y energía geotérmica, energía ambiente, energía mareomotriz, energía undimotriz y otros tipos de energía oceánica, energía hidráulica y energía procedente de biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, y biogás, tal y como se definen en la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables.

En el caso de las instalaciones de producción de energía eléctrica, solo se considerará energía renovable aquella que proceda de instalaciones de la categoría b) del artículo 2.1 del Real Decreto 413/2014, de 6 de junio, por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos.

3. En el caso de instalaciones que empleen bombas de calor accionadas eléctricamente solo se considerará energía renovable su uso para calor a partir de un rendimiento de factor estacional (SCOPnet) de 2,5 de acuerdo con la Decisión 2013/114/UE de la Comisión de 1 de marzo de 2013, por la que se establecen las directrices para el cálculo por los Estados miembros de la energía renovable procedente de las bombas de calor de diferentes tecnologías, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

En el caso de que tales bombas se usen para frío, solo se considerará que producen energía renovable cuando el sistema de refrigeración funcione por encima del requisito de eficiencia mínimo expresado como factor de rendimiento estacional primario y este sea al menos 1,4 (SPFplow), de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento Delegado (UE) 2022/759 de la Comisión de 14 de diciembre de 2021 por el que se modifica el anexo VII de la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo con respecto a una metodología para calcular la cantidad de energías renovables utilizada para la refrigeración y los sistemas urbanos de refrigeración.

4. En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) para climatización o generación de agua caliente sanitaria, únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable cuando se reduzca al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien se consiga una mejora de la calificación energética de las instalaciones para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.

5. No podrán acogerse a la libertad de amortización a que se refiere esta disposición aquellas instalaciones que tengan carácter obligatorio en virtud de la normativa del Código Técnico de la Edificación, aprobado por el Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, salvo que la instalación tenga una potencia nominal superior a la mínima exigida, en cuyo caso

podrá ser objeto de la libertad de amortización aquella parte del coste de la instalación proporcional a la potencia instalada por encima de ese mínimo exigido.

6. Para la aplicación de la libertad de amortización regulada en esta disposición, los contribuyentes deberán estar en posesión, según proceda, de la siguiente documentación que acredite que la inversión utiliza energía procedente de fuentes renovables:

a) En el caso de generación de energía eléctrica, la Autorización de Explotación y, en el caso de las instalaciones con excedentes, la acreditación de la inscripción en el Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica (RAIPREE) o, en el caso de instalaciones de menos de 100kW, el Certificado de Instalaciones Eléctricas (CIE) de acuerdo con el Reglamento Electrotécnico de Baja Tensión, de conformidad con lo establecido en el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica.

b) En el caso de sistemas de producción de gases renovables (biogás, biometano, hidrógeno renovable), la acreditación de inscripción en el Registro de instalaciones de producción de gas procedente de fuentes renovables regulado en el artículo 19 del Real Decreto 376/2022, de 17 de mayo, por el que se regulan los criterios de sostenibilidad y de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero de los biocarburantes, biolíquidos y combustibles de biomasa, así como el sistema de garantías de origen de los gases renovables.

c) En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) industrial o de proceso, acreditación de la inscripción en registro o informe del órgano competente en la Comunidad Autónoma.

d) En el caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) para climatización o generación de agua caliente sanitaria, certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de las inversiones, que indique la incorporación de estos sistemas respecto del certificado expedido antes del inicio de las mismas.

7. En el supuesto de que se incumpliese la obligación de mantenimiento de la plantilla en los términos establecidos en el apartado 1 de esta disposición, se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes. El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido la obligación.

8. Las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 101 de esta Ley, les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el capítulo XI del título VII de esta Ley, podrán optar entre aplicar el régimen de libertad de amortización previsto en el artículo 102 de esta Ley o aplicar el régimen de libertad de amortización regulado en esta disposición.

Disposición adicional decimoctava. *Libertad de amortización en determinados vehículos y en nuevas infraestructuras de recarga.*

1. Las inversiones en vehículos nuevos FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV, según definición del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, afectos a actividades económicas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2024 y 2025, podrán ser amortizadas libremente.

2. Las inversiones en nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos, de potencia normal o de alta potencia, en los términos definidos en el artículo 2 de la Directiva 2014/94/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, relativa a la implantación de una infraestructura para los combustibles alternativos, afectas a actividades económicas, y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que se inicien en los años 2024 y 2025, podrán ser amortizadas libremente.

3. Para la aplicación de la libertad de amortización regulada en el apartado anterior, se exigirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Aportación de la documentación técnica preceptiva, según las características de la instalación, en forma de Proyecto o Memoria, prevista en el Real Decreto 842/2002, de 2 de

agosto, por el que se aprueba el Reglamento electrotécnico para baja tensión, elaborada por el instalador autorizado debidamente registrado en el Registro Integrado Industrial, regulado en el título IV de la Ley 21/1992, de 16 de julio, de Industria, y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

b) Obtención del certificado de instalación eléctrica diligenciado por la Comunidad Autónoma competente.

Disposición adicional decimonovena. *Medidas temporales en la determinación de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal.*

1. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien en 2023, 2024 y 2025, la base imponible del grupo fiscal se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 de esta ley, si bien en relación con lo señalado en el primer inciso de la letra a) del apartado 1 de dicho artículo, la suma se referirá a las bases imponibles positivas y al 50 por ciento de las bases imponibles negativas individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta ley.

No obstante, para los periodos impositivos que se inicien en 2024 y 2025, la limitación a la integración de bases imponibles negativas prevista en el apartado anterior no resultará de aplicación tratándose de las bases imponibles individuales correspondientes a aquellas fundaciones que estén sometidas al régimen general de esta ley y formen parte del grupo fiscal.

2. Con efectos para los períodos impositivos sucesivos, el importe de las bases imponibles negativas individuales no incluidas en la base imponible del grupo fiscal por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior se integrará en la base imponible del mismo por partes iguales en cada uno de los diez primeros períodos impositivos que se inicien:

a) A partir de 1 enero de 2024, cuando lo establecido en el apartado anterior se aplique con efectos para los períodos impositivos que se inicien en 2023.

b) A partir de 1 enero de 2025, cuando lo establecido en el apartado anterior se aplique con efectos para los períodos impositivos que se inicien en 2024.

c) A partir de 1 enero de 2026, cuando lo establecido en el apartado anterior se aplique con efectos para los períodos impositivos que se inicien en 2025.

Lo dispuesto en el presente apartado se aplicará incluso en caso de que alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas a que se refiere el apartado anterior quede excluida del grupo.

3. En el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal, el importe de las bases imponibles negativas individuales a que se refiere el apartado primero que esté pendiente de integración en la base imponible del grupo, se integrará en el último período impositivo en que el grupo tribute en el régimen de consolidación fiscal.

Disposición transitoria primera. *Regularización de ajustes extracontables.*

Los ajustes extracontables, positivos y negativos, practicados para determinar las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a períodos impositivos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley se tomarán en consideración a los efectos de la determinación de las bases imponibles correspondientes a los períodos impositivos en los que sea de aplicación esta Ley, de acuerdo con lo previsto en las normas que los regularon.

En ningún caso será admisible que una misma renta no se tome en consideración o lo sea dos veces a los efectos de la determinación de la base imponible por el Impuesto sobre Sociedades.

En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado realizadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, las rentas pendientes de integrar en períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha, se integrarán en la base imponible de acuerdo con el régimen fiscal que resultara de aplicación en el momento en que se realizaron las operaciones, aun cuando la integración se realice en períodos impositivos iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2015.

Disposición transitoria segunda. *Régimen fiscal de la investigación y explotación de hidrocarburos y de fomento de la minería.*

1. Las disposiciones establecidas en esta Ley para las actividades de investigación y de explotación de hidrocarburos serán de aplicación a las entidades con permiso de investigación y concesiones de explotación que continúen rigiéndose por la Ley 21/1974, de 27 de junio, sobre la Investigación y Explotación de Hidrocarburos.

2. Los activos que a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades se estuvieran amortizando de acuerdo con los coeficientes máximos de amortización establecidos en el apartado B.1 del artículo 47 del Real Decreto 2362/1976, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley sobre Investigación y Explotación de Hidrocarburos de 27 de junio de 1974, podrán amortizarse aplicando los mencionados coeficientes, debiendo quedar totalmente amortizados en el plazo máximo de 20 años, a contar desde la citada fecha de entrada en vigor.

3. Los saldos pendientes de inversión correspondientes a sujetos pasivos que, de acuerdo con el apartado 4 de la Disposición transitoria segunda del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, hubieren optado por aplicar el régimen fiscal de la Investigación y Explotación de Hidrocarburos establecido en el Capítulo X del Título VIII de la Ley 43/1995, según redacción vigente el 31 de diciembre de 2002, se aplicarán en la forma establecida en el artículo 96 de esta Ley.

El plazo a que se refiere el artículo 96 de esta Ley, no será de aplicación cuando las cantidades se destinen al abandono de campos o al desmantelamiento de plataformas marinas siempre que correspondan a explotaciones existentes a la entrada en vigor de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Disposición transitoria tercera. *Beneficios fiscales de la reconversión y reindustrialización.*

Los contribuyentes afectados por los Reales Decretos de reconversión disfrutarán de los beneficios fiscales establecidos por la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización, en los términos que en aquéllos se prevé.

Disposición transitoria cuarta. *Contratos de arrendamiento financiero celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

Se regirán hasta su total cumplimiento por las normas establecidas en la Disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, los contratos de arrendamiento financiero celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que versen sobre bienes cuya entrega al usuario se hubiera realizado igualmente con anterioridad a su entrada en vigor, o sobre bienes inmuebles cuya entrega se haya realizado dentro del plazo de los dos años posteriores a dicha fecha de entrada en vigor.

Disposición transitoria quinta. *Saldos de la provisión para insolvencias amparada en el artículo 82 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre.*

Los contribuyentes que a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, tuvieran constituido un fondo para provisión de insolvencias mediante el sistema regulado en el apartado 6 del artículo 82 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, aplicarán su saldo a la cobertura de los créditos de dudoso cobro existentes en dicha fecha y el exceso, en su caso, a los que se vayan produciendo con posterioridad hasta su total extinción.

Entretanto no serán deducibles las dotaciones que se efectúen para la cobertura de los citados créditos.

Disposición transitoria sexta. *Régimen transitorio de los beneficios sobre operaciones financieras.*

Las sociedades concesionarias de autopistas de peaje que tuvieran reconocidos beneficios en este Impuesto el día 1 de enero de 1979 para las operaciones de financiación y refinanciación en función de su legislación específica y de lo establecido en la Disposición transitoria tercera, apartado 2, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, conservarán dicho derecho adquirido en sus actuales términos. Asimismo, los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades disfrutasen de la bonificación a que se refieren: el artículo 25.c) de la Ley 61/1978; el artículo 1 del Real Decreto-ley 5/1980, de 19 de mayo, sobre bonificación de las cuotas del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los intereses que han de satisfacer las Corporaciones locales, Comunidades Autónomas y Estado, en razón de determinados préstamos o empréstitos; los artículos 6.5.º y 20 de la Ley 12/1988, de 25 de mayo, de Beneficios Fiscales relativos a la Exposición Universal Sevilla 1992, a los actos conmemorativos del V Centenario del Descubrimiento de América y a los Juegos Olímpicos de Barcelona 1992 y el artículo 6.5 de la Ley 30/1990, de 27 de diciembre, de Beneficios Fiscales relativos a Madrid Capital Europea de la Cultura 1992, en virtud de resolución acordada por el Ministerio de Economía y Hacienda, continuarán aplicándola en los términos establecidos en las normas respectivas.

Disposición transitoria séptima. *Valor fiscal de las participaciones de las instituciones de inversión colectiva.*

A los efectos de calcular el exceso del valor liquidativo a que hace referencia el artículo 54 de esta Ley, se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo el primer día del primer período impositivo al que haya sido de aplicación la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, respecto de las participaciones y acciones que en aquél hubiera poseído el contribuyente. La diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva que procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. A estos efectos, se entenderá que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados.

Disposición transitoria octava. *Régimen fiscal de las transmisiones de activos realizadas en cumplimiento de disposiciones con rango de Ley de la normativa de defensa de la competencia.*

Las transmisiones de elementos patrimoniales que se hayan realizado en los términos establecidos en la Disposición adicional cuarta del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se regirán por lo en ella establecido, aun cuando la reinversión y demás requisitos se produzcan en períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha.

Disposición transitoria novena. *Régimen fiscal de las participaciones en entidades que hayan aplicado el régimen fiscal especial de transparencia fiscal, establecido en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.*

1. Los dividendos y participaciones en beneficios de entidades que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye hubiera estado sujeta al régimen de transparencia fiscal establecido en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, no tributarán en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni en el Impuesto sobre Sociedades. El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las acciones o participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputados.

Tratándose de los socios que adquirieron las acciones o participaciones con posterioridad a la imputación, se disminuirá el valor de adquisición de aquellas en dichos importes.

2. No estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado anterior.

3. En la transmisión de acciones y participaciones en el capital de entidades que hayan estado sujetas al régimen de transparencia fiscal en períodos impositivos anteriores, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales obtenidos en dichos períodos que, sin efectiva distribución, hubieran sido imputados a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión en que las entidades hubiesen tributado bajo el citado régimen.

Disposición transitoria décima. *Régimen fiscal de las participaciones en entidades que hayan aplicado el régimen especial de sociedades patrimoniales establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*

1. La distribución de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen especial de las sociedades patrimoniales establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, recibirá el siguiente tratamiento:

a) Cuando el perceptor sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 25 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, no se integrarán en la renta del período impositivo de dicho Impuesto. La distribución del dividendo no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.

b) Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán derecho a la exención del 50 por ciento de su importe.

c) Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que les corresponda de acuerdo con lo establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para estos contribuyentes.

2. Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en entidades que se correspondan con reservas procedentes de beneficios obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales, recibirán el siguiente tratamiento:

a) Cuando el transmitente sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a efectos de la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial se aplicará lo dispuesto en el artículo 35.1.c) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2006.

b) Cuando el transmitente sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, en ningún caso podrá aplicar el régimen de exención previsto en esta Ley.

En la determinación de estas rentas, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos no afectos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por el valor de mercado si fuere inferior.

Lo dispuesto en el primer párrafo también se aplicará en los supuestos de disolución de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial o cesión global de activo y pasivo.

c) Cuando el transmitente sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente tendrá el tratamiento que le corresponda de acuerdo con lo establecido para estos contribuyentes en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

3. Las entidades que tributaron en el régimen especial de sociedades patrimoniales deberán seguir cumpliendo las obligaciones de información en los términos establecidos en el artículo 47 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Disposición transitoria undécima. *Valor fiscal de los elementos patrimoniales adjudicados a los socios con ocasión de la disolución de sociedades transparentes y de sociedades patrimoniales.*

En el supuesto de sociedades transparentes que hayan sido objeto de disolución y liquidación en los términos establecidos en la Disposición transitoria decimosexta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, los elementos adquiridos por los socios tendrán el valor y la fecha de adquisición que se establecieron en la referida Disposición transitoria.

En el supuesto de sociedades patrimoniales que hayan sido objeto de disolución y liquidación en los términos establecidos en la Disposición transitoria vigésimo cuarta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, los elementos adquiridos por los socios tendrán el valor y la fecha de adquisición que se establecieron en la referida disposición transitoria.

Disposición transitoria duodécima. *Régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre o del Plan de contabilidad de las entidades aseguradoras, aprobado por el Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio.*

Los cargos y abonos a partidas de reservas que se correspondan con gastos o ingresos que, de acuerdo con lo dispuesto en el tercer párrafo del apartado 1 de la Disposición transitoria vigésimo sexta del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, no fueron objeto de integración en la base imponible con ocasión de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, tampoco serán objeto de integración en la misma con ocasión de su devengo contable de nuevo según los criterios contables establecidos en dichas normas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente de aplicación con ocasión de los cargos y abonos a reservas que hubiera correspondido realizar con ocasión de la primera aplicación del Plan de contabilidad de las entidades aseguradoras, aprobado por el Real Decreto 1317/2008, de 24 de julio.

Disposición transitoria decimotercera. *Aplicación de la tabla de amortización prevista en esta Ley en elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad. Libertad de amortización pendiente de aplicar.*

1. Los elementos patrimoniales para los que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de esta Ley, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Asimismo, aquellos contribuyentes que estuvieran aplicando un método de amortización distinto al resultante de aplicar los coeficientes de amortización lineal en períodos impositivos

iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 y, en aplicación de la tabla de amortización prevista en esta Ley les correspondiere un plazo de amortización distinto, podrán optar por aplicar el método de amortización lineal en el período que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 aplicarán los coeficientes de amortización lineal máximos previstos en esta Ley, multiplicados por 1,1.

Los cambios en los coeficientes de amortización aplicados por los contribuyentes, que se puedan originar a raíz de la entrada en vigor de la presente Ley, se contabilizarán como un cambio de estimación contable.

2. Los contribuyentes que hubieran realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, a las que haya resultado de aplicación la Disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, y por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, y tengan cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las condiciones allí establecidas.

Disposición transitoria decimocuarta. *Fondo de comercio financiero.*

La deducción establecida en el apartado 5 del artículo 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según redacción vigente para los períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, continuará siendo de aplicación, en los términos allí establecidos, respecto de las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, realizadas hasta 21 de diciembre de 2007, así como las realizadas con una obligación irrevocable convenida hasta 21 de diciembre de 2007, de acuerdo con lo señalado en el apartado 3 del artículo 1 de la Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009 y en el apartado 3 del artículo 1 de la Decisión de la Comisión Europea de 12 de enero de 2011.

Asimismo, en el caso de adquisición de valores que confieran la mayoría de la participación en los fondos propios de entidades residentes en otro Estado no miembro de la Unión Europea, realizadas entre el 21 de diciembre de 2007 y el 21 de mayo de 2011, podrá aplicarse la deducción establecida en el referido apartado 5 del artículo 12 cuando se demuestre la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas, en los términos establecidos en los apartados 4 y 5 del artículo 1 de la citada Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011.

Disposición transitoria decimoquinta. *Pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda.*

La reversión de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda que hubieran resultado fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

En el caso de inmovilizado intangible de vida útil indefinida, la referida reversión se integrará en la base imponible con el límite del valor fiscal que tendría el activo intangible teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 13.3 de esta Ley.

Disposición transitoria decimosexta. *Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.*

1. La reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con lo establecido en el apartado 3 del artículo 12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, con independencia de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, se integrará en la base imponible del período en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso. A estos efectos, se entenderá que la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio, en los términos establecidos en este párrafo, se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.

Igualmente, serán objeto de integración en la base imponible las referidas pérdidas por deterioro, por el importe de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de las entidades participadas, excepto que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación respecto de aquellas pérdidas por deterioro de valor de la participación que vengan determinadas por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios y que no hayan dado lugar a la aplicación de la deducción por doble imposición interna o bien que las referidas pérdidas no hayan resultado fiscalmente deducibles en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional.

2. La reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que coticen en un mercado regulado a las que no haya resultado de aplicación el apartado 3 del artículo 12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

3. En todo caso, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024.

En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará, como mínimo, por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.

No serán de aplicación los límites establecidos en el apartado 1 de la disposición adicional decimoquinta de esta ley en el importe de la renta correspondiente a la reversión de las pérdidas por deterioro integradas en la base imponible de los referidos períodos impositivos por aplicación de lo dispuesto en este apartado, siempre que las bases imponibles negativas objeto de compensación tuvieran su origen en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2021.

No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos períodos impositivos, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión.

4. En el caso de que un establecimiento permanente hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible de la entidad en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, la exención prevista en el artículo 22 de

esta Ley o la deducción a que se refiere el artículo 31 de esta Ley sólo se aplicarán a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen la cuantía de dichas rentas negativas.

5. En el caso de transmisión de un establecimiento permanente en períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, la base imponible de la entidad transmitente residente en territorio español se incrementará en el importe del exceso de las rentas negativas netas generadas por el establecimiento permanente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 sobre las rentas positivas netas generadas por el establecimiento permanente en períodos impositivos iniciados a partir de esta fecha, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión del mismo.

6. En el caso de una unión temporal de empresas que, habiéndose acogido al régimen de exención previsto en el artículo 50 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente para períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, hubiera obtenido rentas negativas netas en el extranjero que se hubieran integrado en la base imponible de las entidades miembros en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, cuando en sucesivos ejercicios la unión temporal obtenga rentas positivas, las empresas miembros integrarán en su base imponible, con carácter positivo, la renta negativa previamente imputada, con el límite del importe de dichas rentas positivas.

La misma regla resultará de aplicación en el supuesto de entidades que participen en obras, servicios o suministros en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales de empresas que se hubieran acogido al régimen de exención señalado.

7. En el supuesto de operaciones de reestructuración acogidas al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley:

a) Si el socio pierde la cualidad de residente en territorio español, la diferencia a que se refieren el apartado 4 del artículo 80 y el apartado 3 del artículo 81 de esta Ley, se corregirá, en su caso, en el importe de las pérdidas por deterioro del valor que hayan sido fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

b) A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 84 de esta Ley, en ningún caso serán compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación de la entidad adquirente en el capital de la transmitente, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última cuando todas ellas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, cuando cualquiera de las referidas depreciaciones se haya producido en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

8. El límite establecido en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 26 de esta Ley no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de esta disposición transitoria siempre que las pérdidas por deterioro deducidas durante el período impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas que se pretenden compensar hubieran representado, al menos, el 90 por ciento de los gastos deducibles de dicho período. En caso de que la entidad tuviera bases imponibles negativas generadas en varios períodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, este requisito podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos períodos impositivos.

Disposición transitoria decimoséptima. *Régimen aplicable a determinados instrumentos financieros emitidos u otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014.*

Lo dispuesto en la letra a) del artículo 15 y en el apartado 2 del artículo 21 de esta Ley no resultará de aplicación a los préstamos participativos otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014.

Las operaciones de préstamos de valores realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2015 se regirán por el régimen fiscal establecido en la disposición adicional decimoctava

de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Disposición transitoria decimoctava. *Endeudamiento de operaciones de adquisición de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades.*

1. Lo dispuesto en la letra b) del artículo 67 de esta Ley no resultará de aplicación a las entidades que se hayan incorporado a un grupo fiscal en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 20 de junio de 2014.

2. Lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 16 y en el artículo 83 de esta Ley no resultará de aplicación a las operaciones de reestructuración realizadas con anterioridad a 20 de junio de 2014. Tampoco resultará de aplicación lo dispuesto en aquellos preceptos en relación con aquellas operaciones de reestructuración realizadas a partir de 20 de junio de 2014 entre entidades pertenecientes al mismo grupo de consolidación fiscal en períodos impositivos iniciados con anterioridad a dicha fecha.

Disposición transitoria decimonovena. *Rentas derivadas de la transmisión de participaciones.*

1. En el supuesto de transmisión de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades, respecto de las que el contribuyente haya efectuado alguna corrección de valor que haya resultado fiscalmente deducible, la corrección de valor se integrará, en todo caso, en la base imponible del contribuyente, a los efectos de determinar la exención a que se refiere el artículo 21 de esta Ley.

2. El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad residente se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir de los períodos impositivos que se hayan iniciado en el año 2009 hasta aquellos períodos impositivos que se hayan iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición de la misma y hayan tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición interna prevista en el apartado 2 del artículo 30 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Disposición transitoria vigésima. *Régimen transitorio de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles del contribuyente disponibles con anterioridad a 1 de julio de 2016.*

1. Lo establecido en esta disposición resultará de aplicación para los activos intangibles del contribuyente disponibles con anterioridad a 1 de julio de 2016.

2. Las cesiones del derecho de uso o de explotación de activos intangibles que se hayan realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, podrán optar por aplicar en todos los períodos impositivos que resten hasta la finalización de los contratos correspondientes, el régimen establecido en el artículo 23 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según redacción dada al mismo por la disposición adicional octava.1.ocho de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

Lo dispuesto en este apartado resultará de aplicación hasta 30 de junio de 2021.

A partir de 1 de julio de 2021, las cesiones que se hayan realizado de acuerdo con lo señalado en este apartado deberán aplicar el régimen establecido en el artículo 23 de esta Ley, según redacción dada al mismo por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

3. Las cesiones del derecho de uso o de explotación que se hayan realizado o se realicen desde la entrada en vigor de la Ley 14/2013 hasta 30 de junio de 2016, podrán optar por aplicar en todos los períodos impositivos que resten hasta la finalización de los contratos

correspondientes, el régimen establecido en el artículo 23 de la presente Ley, según redacción vigente a 1 de enero de 2015.

Lo dispuesto en este apartado resultará de aplicación hasta 30 de junio de 2021, excepto en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre 1 de enero y 30 de junio de 2016 directa o indirectamente a una entidad vinculada con el cedente y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo caso lo dispuesto en este apartado resultará de aplicación hasta 31 de diciembre de 2017.

A partir de 1 de julio de 2021, o de 1 de enero de 2018, respectivamente, las cesiones que se hayan realizado de acuerdo con lo señalado en este apartado deberán aplicar el régimen establecido en el artículo 23 de esta Ley, según redacción dada al mismo por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

4. Las opciones a que se refieren los dos apartados anteriores se ejercitarán a través de la declaración del período impositivo 2016.

5. Las transmisiones de activos intangibles que previamente hubieran sido objeto de cesiones para las que el contribuyente hubiera ejercitado la opción establecida en los apartados 2 o 3, que se realicen desde 1 de julio de 2016 hasta 30 de junio de 2021 podrán optar por aplicar el régimen establecido en el artículo 23 de la presente Ley, según redacción vigente a 1 de enero de 2015, excepto en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre 1 de enero y 30 de junio de 2016 directa o indirectamente a una entidad vinculada con el transmitente y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo caso, únicamente podrán aplicar dicho régimen las que se realicen hasta 31 de diciembre de 2017.

Esta opción se ejercitará en la declaración correspondiente al período impositivo en que se realizó la transmisión.

Disposición transitoria vigésima primera. *Bases imponibles negativas pendientes de compensar en el Impuesto sobre Sociedades.*

Las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2015, se podrán compensar en los períodos impositivos siguientes.

Disposición transitoria vigésima segunda. *Entidades de nueva creación. Tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo.*

1. Las entidades de nueva creación constituidas entre 1 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2014, que realicen actividades económicas, tributarán de acuerdo con lo establecido en la Disposición adicional decimonovena del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. Las entidades acogidas a lo dispuesto en la Disposición adicional duodécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se regularán por lo en ella establecido, aun cuando los requisitos exigidos se produzcan en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

Disposición transitoria vigésima tercera. *Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición.*

1. En el supuesto de adquisición de participaciones que se hubieran producido en períodos impositivos iniciados, en el transmitente, con anterioridad a 1 de enero de 2015, los dividendos o participaciones en beneficios correspondientes a valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley, tendrán derecho a la exención prevista en el citado artículo.

No obstante, cumpliéndose los referidos requisitos, la distribución de dividendos o participaciones en beneficios que se corresponda con una diferencia positiva entre el precio

de adquisición de la participación y el valor de las aportaciones de los socios realizadas por cualquier título no tendrá la consideración de renta y minorará el valor fiscal de la participación. Adicionalmente, el contribuyente tendrá derecho a una deducción del 100 por ciento de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos o participaciones en beneficios cuando:

a) El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tributando a alguno de los tipos de gravamen previstos en los apartados 1, 2 y 7 del artículo 28 o en el artículo 114 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, y que dicha renta no hubiera tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de plusvalías prevista en dicho texto refundido.

En este supuesto, cuando las anteriores entidades propietarias de la participación hubieren aplicado a las rentas por ellas obtenidas con ocasión de su transmisión la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios establecida en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la deducción será del 18 por ciento del importe del dividendo o de la participación en beneficios.

b) El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con anterioridad a 1 de enero de 2015, en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con la ocasión de su transmisión.

En este supuesto, la deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo o a la participación en beneficios el tipo de gravamen que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde a las ganancias patrimoniales integradas en la parte especial de la base imponible o en la del ahorro, para el caso de transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2007.

La deducción establecida en este apartado será de aplicación, igualmente, cuando la distribución de dividendos o la participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso.

Esta deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se refiere este apartado tenga carácter parcial.

2. En el supuesto de adquisición de participaciones que se hubieran producido en períodos impositivos iniciados, en el transmitente, con anterioridad a 1 de enero de 2015, los dividendos o participaciones en beneficios correspondientes a valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 32 de esta Ley, y que se correspondan con la diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios de la entidad participada en el momento de la adquisición no tendrá la consideración de renta y minorará el valor fiscal de la participación, siempre que el contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación. Adicionalmente, el contribuyente podrá aplicar la deducción prevista en el artículo 32 de esta Ley, teniendo en cuenta que el límite a que se refiere el apartado 4 del mismo se calculará en función de la cuota íntegra que resultaría de integrar en la base imponible los referidos dividendos o participaciones en beneficios.

La misma regla resultará de aplicación en el supuesto en que los dividendos o participaciones en beneficios no determinen la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso.

3. En el caso de dividendos y participaciones en beneficios procedentes de valores representativos del capital o los fondos propios de entidades residentes en territorio español, adquiridos antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/1996, de 7 de junio, de medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas, no resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 de esta Disposición. En este caso serán aplicables las restricciones contenidas en el artículo 28 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre

Sociedades, en su redacción original, anterior a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/1996.

4. Las deducciones por doble imposición establecidas en los artículos 30, 31 y 32, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en los períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, pendientes de aplicar a la entrada en vigor de esta Ley, así como aquellas deducciones generadas por aplicación de esta Disposición no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

El importe de las deducciones establecidas en esta Disposición transitoria y en los artículos 30, 31.1.b) y 32.3 del citado Texto Refundido se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que esta se aplique.

5. En el caso de operaciones de reestructuración que se hayan acogido a lo dispuesto en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en los períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a los efectos de evitar la doble imposición que pudiera producirse por aplicación de las reglas de valoración previstas en los artículos 86, 87.2 y 94 del citado Texto Refundido, los beneficios distribuidos con cargo a rentas imputables a los bienes aportados darán derecho a la exención para evitar la doble imposición de dividendos, cualquiera que sea el porcentaje de participación del socio y su antigüedad. Igual criterio se aplicará respecto de las rentas generadas en la transmisión de la participación.

Cuando por la forma en como contabilizó la entidad adquirente no hubiera sido posible evitar la doble imposición por aplicación de las normas establecidas en el apartado anterior, dicha entidad practicará, en el momento de su extinción, los ajustes de signo contrario a los que hubiere practicado por aplicación de las reglas de valoración establecidas en los artículos 86, 87.2 y 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La entidad adquirente podrá practicar los referidos ajustes de signo contrario con anterioridad a su extinción, siempre que pruebe que se ha transmitido por los socios su participación y con el límite de la cuantía que se haya integrado en la base imponible de estos con ocasión de dicha transmisión.

Disposición transitoria vigésima cuarta. *Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de aplicar en el Impuesto sobre Sociedades.*

1. Las deducciones por inversiones en activos fijos materiales nuevos generadas de acuerdo con el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, respecto de las que el contribuyente hubiese optado por aplicarlas en los períodos impositivos en que se realicen los pagos de acuerdo con lo establecido en el artículo 218.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, se seguirán aplicando en las liquidaciones de los períodos impositivos en los que se efectúan los referidos pagos, en las condiciones y requisitos previstos en la citada norma.

Las deducciones a que se refiere el párrafo anterior se deducirán respetando el límite sobre cuota líquida previsto en la referida Ley y en las correspondientes Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

A estos efectos se entenderá por cuota líquida la resultante de minorar la cuota íntegra en las deducciones y bonificaciones previstas en los Capítulos II y III del Título VI de esta Ley.

Las deducciones procedentes de diferentes modalidades o períodos impositivos del artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, no podrán rebasar un límite conjunto del 35 por ciento de la cuota líquida.

Las deducciones a que se refieren los párrafos anteriores se practicarán una vez realizadas las deducciones y bonificaciones establecidas en los Capítulos II y III del Título VI de esta Ley y, a continuación, las deducciones establecidas en el Capítulo IV del Título VI, cuyo límite se computará independientemente del establecido en el párrafo anterior.

2. Las deducciones en la cuota íntegra establecidas en el artículo 69.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, generadas en períodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales, que estuviesen

pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, podrán deducirse a partir de dicho período impositivo, con los límites y condiciones establecidos en esta Ley.

3. Las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, podrán deducirse a partir de dicho período impositivo, con los requisitos previstos en su respectiva normativa de aplicación con anterioridad a esa fecha, en el plazo y con las condiciones establecidos en el artículo 39 de esta Ley. El límite establecido en el referido artículo 39 se aplicará, igualmente, sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, computándose dicha deducción a efectos del cálculo del citado límite.

4. En el supuesto de entidades que tengan deducciones por doble imposición interna pendientes de aplicar procedentes de la aplicación del artículo 30 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, el límite establecido en el último párrafo del apartado 1 del artículo 39 de esta Ley se aplicará sobre la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones aplicadas.

5. Las rentas acogidas a la deducción por inversión de beneficios prevista en el artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se regularán por lo en él establecido y en sus normas de desarrollo, aun cuando la inversión y los demás requisitos se produzcan en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

6. Las rentas acogidas a la reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, que no hubiesen aplicado la deducción establecida en el artículo 36 ter de la Ley 43/1995 por aplicación del apartado dos de la Disposición transitoria tercera de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, se regularán por lo establecido en el referido artículo 21 y en sus normas de desarrollo.

7. Las rentas acogidas a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se regularán por lo en él establecido y en sus normas de desarrollo, aun cuando la reinversión y los demás requisitos se produzcan en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

No obstante, en el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, los porcentajes de deducción del 12 y 17 por ciento establecidos en el apartado 1 de dicho artículo serán, respectivamente, del 10 y del 15 por ciento, cualquiera que sea el período impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los períodos impositivos iniciados dentro de 2015. Asimismo, dichos porcentajes serán, respectivamente, del 7 y del 12 por ciento cualquiera que sea el período impositivo en que se practique la deducción para las rentas integradas en la base imponible de los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

Disposición transitoria vigésima quinta. *Grupos fiscales.*

1. Las entidades que estuvieran aplicando el régimen de consolidación fiscal a la entrada en vigor de esta Ley continuarán en su aplicación, de acuerdo con las normas contenidas en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley.

2. Las entidades que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 58 de esta Ley, cumplan las condiciones para ser consideradas como dependientes de un grupo de consolidación fiscal, sin que formaran parte del mismo con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley

por no cumplir los requisitos necesarios para ello, se integrarán en el mencionado grupo en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015. La opción y comunicación a que se refiere el artículo 61 de esta Ley deberá realizarse dentro del referido período impositivo.

No se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante del mismo en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se convierta en dependiente de una entidad no residente en territorio español por aplicación de lo dispuesto en el artículo 58 de esta Ley en el primer período impositivo que se inicie a partir de dicha fecha, salvo que dicho grupo fiscal se integre en otro ya existente. En este último caso, resultarán de aplicación los efectos previstos en el apartado 3 del artículo 74 de esta Ley, y la opción y comunicación a que se refiere el apartado 6 del artículo 61 de esta Ley deberá realizarse dentro del primer período impositivo que se inicie en 2015.

3. Las entidades que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 58 de esta Ley, cumplan las condiciones para formar un grupo de consolidación fiscal, sin que formaran parte del mismo con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley por no cumplir los requisitos necesarios para ello, podrán optar por la aplicación del régimen de consolidación fiscal en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2015, siempre que la opción y comunicación a que se refiere el artículo 61 de esta Ley se realice antes de la finalización de dicho período impositivo.

4. Los efectos previstos en el apartado 3 del artículo 74 de esta Ley resultarán de aplicación en el supuesto de grupos fiscales respecto de los que la entidad dominante adquiera la condición de dependiente de una entidad residente en España, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 58 de esta Ley en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015. En este supuesto, la opción y comunicación a que se refiere el artículo 61 de esta Ley deberá realizarse dentro del referido período impositivo.

5. En el supuesto en que dos o más grupos fiscales deban integrarse por aplicación de lo dispuesto en el artículo 58 de esta Ley, dicha integración y, en su caso, la incorporación de otras entidades en el grupo fiscal respecto de las cuales la entidad dominante cumpla tal condición, se podrá realizar en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016. En este caso, aquellos podrán seguir aplicando el régimen de consolidación fiscal en los períodos impositivos que se inicien en el año 2015 con la misma composición existente a 31 de diciembre de 2014, sin perjuicio de que se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 67 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en los períodos impositivos que se hubieran iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015, que determine la incorporación o la exclusión de alguna entidad o la extinción del grupo.

6. Las eliminaciones practicadas en un grupo fiscal en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 procedentes de la transmisión de participaciones en entidades pendientes de incorporar a la entrada en vigor de esta Ley, se incorporarán de acuerdo con lo establecido en el artículo 65 y les resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 de esta Ley.

Disposición transitoria vigésima sexta. *Régimen de consolidación fiscal de los grupos formados por entidades de crédito integrantes de un sistema institucional de protección de las cajas de ahorros.*

1. A efectos de la aplicación del régimen de consolidación fiscal establecido en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley, en aquellos grupos cuya entidad dominante sea la entidad central de un sistema institucional de protección a que se refiere la letra d) del apartado 3 del artículo octavo de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, se tendrán en consideración las siguientes especialidades:

a) Podrá aplicarse dicho régimen desde el inicio del período impositivo en que se constituya el sistema institucional de protección. La opción y comunicación por la aplicación de dicho régimen, a que se refiere el artículo 61 de esta Ley, se realizará dentro del plazo que finaliza el día en que concluya dicho período impositivo.

Se incluirán en el grupo en el mismo período impositivo las sociedades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 58.2.a) de esta Ley, cuyas participaciones representativas de su capital social se hubiesen aportado a la entidad central en cumplimiento del plan de integración del sistema y dicha entidad mantenga la participación hasta la conclusión de ese período impositivo, a través de operaciones acogidas al régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o al régimen establecido en el artículo 7.1 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros, y tuviesen la consideración de sociedades dependientes de la entidad de crédito aportante, como consecuencia de que esta última entidad tributaba en ese régimen especial como entidad dominante.

b) Cuando las entidades de crédito que se integran como entidades dependientes del grupo fiscal cuya dominante es la entidad central, estuviesen tributando en el régimen de consolidación fiscal como dominantes, aun cuando se extingan esos grupos, no se incorporarán las eliminaciones a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 74 de esta Ley, que se correspondan con operaciones realizadas por entidades que se integran en aquel otro grupo fiscal como entidades dependientes. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible de ese otro grupo fiscal en los términos establecidos en el artículo 65 de esta Ley.

c) Las bases imponibles negativas pendientes de compensar por las entidades de crédito que cumplan las condiciones establecidas en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 58 de esta Ley, que estén integradas como sociedades dependientes en el grupo fiscal cuya dominante es la entidad central, podrán ser compensadas en la base imponible del grupo, en los términos establecidos en el artículo 67.e) de esta Ley, con el límite de la base imponible individual de la entidad central o de la entidad bancaria a la que, a su vez, la entidad central haya aportado todo su negocio financiero, a condición de que las cajas de ahorros y, en su caso, la entidad central, con posterioridad a la aportación, no desarrollen actividades económicas y sus rentas se limiten a los rendimientos procedentes de su patrimonio o de las participaciones en el capital de otras entidades en las que participen. Dicho tratamiento no se verá afectado por el hecho de que la aportación del negocio financiero no haya incluido determinados activos y pasivos como consecuencia de la existencia de alguna condición que imposibilite la aportación.

Lo anterior se aplicará aun en el caso de que la entidad bancaria quede excluida del grupo en el que la dominante es la entidad central, incluso en el supuesto de extinción del mismo.

d) Las deducciones en la cuota pendientes de aplicar por las entidades de crédito que cumplan las condiciones establecidas en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 58 de esta Ley, que estén integradas como sociedades dependientes en el grupo fiscal cuya dominante es la entidad central, podrán deducirse en la cuota íntegra de ese grupo fiscal con el límite que hubiese correspondido en el régimen individual de tributación a la entidad central o a la entidad bancaria a la que, a su vez, la entidad central haya aportado todo su negocio financiero, a condición de que las cajas de ahorros y, en su caso, la entidad central, con posterioridad a la aportación, no desarrollen actividades económicas y sus rentas se limiten a los rendimientos procedentes de su patrimonio o de las participaciones en el capital de otras entidades en las que participen. Dicho tratamiento no se verá afectado por el hecho de que la aportación del negocio financiero no haya incluido determinados activos y pasivos como consecuencia de la existencia de alguna condición que imposibilite la aportación.

Lo anterior se aplicará aun en el caso de que la entidad bancaria quede excluida del grupo en el que la dominante es la entidad central, incluso en el supuesto de extinción del mismo.

e) Cuando se transmitan activos y pasivos a la entidad central por parte de las entidades de crédito como sociedades dependientes del grupo cuya dominante es la entidad central, como consecuencia de la constitución y ampliación del sistema institucional de protección, habiéndose realizado esa transmisión mediante operaciones acogidas al régimen fiscal establecido en el Capítulo VIII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o al régimen establecido en el artículo 7.1 del Real Decreto-ley 11/2010, las rentas generadas con anterioridad a dicha transmisión imputables a esos activos y pasivos, se imputarán a la entidad central de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles.

Lo establecido en las letras c) y d) anteriores también será de aplicación en el caso de que con posterioridad a la constitución del sistema institucional de protección, la entidad central pase a tener la consideración de dependiente de otro grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal.

2. A efectos de la aplicación tanto del régimen fiscal establecido en el artículo 7.2 del Real Decreto-ley 11/2010, como del régimen fiscal establecido en el Capítulo VIII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, al que se hayan acogido transmisiones de activos y pasivos realizadas entre entidades de crédito en cumplimiento de los acuerdos de un sistema institucional de protección, la no integración de rentas a que se refieren ambos regímenes fiscales incluirá, en su caso, las eliminaciones que tuviesen que ser incorporadas en la base imponible del grupo fiscal consecuencia de aquellas transmisiones, en el supuesto de que esos activos y pasivos formen parte del patrimonio de entidades integrantes de un grupo que estuviese tributando según el régimen de consolidación fiscal.

3. Cuando, en el caso de los grupos a que se refiere el apartado 1 anterior que estuviesen tributando en el régimen de consolidación fiscal, quedase excluida de los mismos la entidad bancaria a la que hubiesen aportado todo su negocio financiero, incluso en los supuestos de extinción del referido grupo fiscal, lo establecido en la letra a) del artículo 74.1 de esta Ley se aplicará con las siguientes especialidades:

a) Si la entidad bancaria mantuviera participaciones en entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 58.3 de esta Ley, dicha entidad bancaria y sus participadas que reúnan los requisitos para ello podrán aplicar el régimen de consolidación fiscal desde el inicio del período impositivo en que tenga lugar dicha exclusión. La opción y comunicación por la aplicación de dicho régimen, a que se refiere el artículo 61 de esta Ley, se realizará dentro del plazo que finaliza el día en que concluya dicho período impositivo. En tal caso, los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible de ese otro grupo fiscal en los términos establecidos en el artículo 65 de esta Ley, siempre que se integren en dicho grupo las entidades que hayan intervenido en las operaciones que hayan generado tales resultados.

b) Cuando se cumpla lo establecido en la letra a) anterior, pero no se integren en dicho grupo alguna de las entidades que hayan intervenido en las operaciones que hayan generado los resultados eliminados, tales resultados se incorporarán en los términos establecidos en el artículo 65 de esta Ley, en la base imponible del grupo persistente en el que se generó la renta que fue, en su momento, objeto de la eliminación, a condición de que tanto la otra entidad que no forma parte del grupo fiscal al que pertenezca la entidad bancaria, como esta última entidad formen parte de un mismo grupo a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, en el que la dominante sea la entidad central de un sistema institucional de protección o la caja de ahorros que, en ambos casos, hayan aportado todo su negocio financiero a la entidad bancaria.

Disposición transitoria vigésima séptima. *Participaciones en el capital de la entidad transmitente y de la entidad adquirente.*

1. No obstante lo establecido en el artículo 78 de esta Ley, en el supuesto de operaciones acogidas al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley, cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos, un 5 por ciento, el importe de la diferencia entre el valor fiscal de la participación y los fondos propios que se corresponda con el porcentaje de participación adquirido en un período impositivo que, en el transmitente, se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015 se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la participación no hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación a las referidas personas o entidades.

El requisito previsto en esta letra a) se entenderá cumplido:

1.º Tratándose de una participación adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a una entidad vinculada con la entidad adquirente que, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas o entidades, cuando el importe de la diferencia mencionada en el párrafo anterior ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación.

Igualmente, procederá la deducción de la indicada diferencia cuando el contribuyente pruebe que un importe equivalente a esta ha tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar este Impuesto, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

2.º Tratándose de una participación adquirida a personas físicas residentes en territorio español o a una entidad vinculada cuando esta última, a su vez, adquirió la participación de las referidas personas físicas, cuando se pruebe que la ganancia patrimonial obtenida por dichas personas físicas se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que la entidad adquirente y la transmitente no formen parte de un grupo de sociedades, según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

El requisito establecido en esta letra b) no se aplicará respecto del precio de adquisición de la participación satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando, a su vez, la hubiese adquirido de personas o entidades no vinculadas residentes en territorio español.

Cuando se cumplan los requisitos a) y b) anteriores, la valoración que resulte de la parte imputada a los bienes del activo fijo adquirido tendrá efectos fiscales, siendo deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de dicha parte imputada, en los términos previstos en el artículo 12 de esta Ley, siendo igualmente aplicable la deducción establecida en el apartado 3 del artículo 13 de esta Ley.

El importe de la diferencia fiscalmente deducible a que se refiere esta Disposición se minorará en la cuantía de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente que puedan ser compensadas por la entidad adquirente, en proporción a la participación.

2. El régimen previsto en el apartado anterior resultará igualmente de aplicación al importe de las diferencias a que se refiere su párrafo primero, generadas con ocasión de las operaciones realizadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Disposición transitoria vigésima octava. *Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión por empresas de reducida dimensión.*

Las entidades que estuviesen aplicando lo dispuesto en el artículo 113 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, podrán continuar su aplicación, con los requisitos y condiciones establecidos en aquel.

Disposición transitoria vigésima novena. *Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero.*

Los elementos patrimoniales respecto de los cuales se haya obtenido la correspondiente autorización administrativa en virtud de lo establecido en el apartado 11 del artículo 115 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en un período impositivo iniciado antes de 1 de enero de

2013, se regirán, a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el referido artículo y del régimen de entidades navieras en función del tonelaje, por la normativa vigente a 31 de diciembre de 2012.

Disposición transitoria trigésima. *Aplicación de la Decisión de la Comisión Europea de 17 de julio de 2013, relativa al régimen fiscal aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero.*

De acuerdo con lo establecido en los artículos 1 y 3 de la Decisión de la Comisión Europea de 17 de julio de 2013, relativa al régimen fiscal aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero, las autorizaciones administrativas concedidas entre el 30 de abril de 2007 y el 29 de junio de 2011, en relación con el apartado 11 del artículo 115 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, y con el régimen fiscal especial de entidades navieras en función del tonelaje, a favor de agrupaciones de interés económico, reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, tendrán las siguientes especialidades:

a) Lo dispuesto en el apartado 11 del artículo 115 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, no resultará de aplicación en la medida en que constituya ayuda de Estado incompatible en los términos previstos por la referida Decisión.

b) No resultará de aplicación el régimen fiscal especial de entidades navieras en función del tonelaje a las agrupaciones de interés económico, en la medida en que constituya ayuda de Estado incompatible en los términos previstos por la referida Decisión.

Disposición transitoria trigésima primera. *Entidades de tenencia de valores extranjeros.*

Las participaciones adquiridas por entidades acogidas al régimen fiscal especial de entidades de tenencia de valores extranjeros previsto en el Capítulo XIV del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos que se hubieran iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015, que tuvieran un valor de adquisición superior a 6 millones de euros sin cumplir el requisito de participación mínima establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 del citado texto refundido, podrán aplicar el régimen fiscal establecido en dicho artículo y en el Capítulo XIII del Título VII de esta Ley, en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015.

Disposición transitoria trigésima segunda. *Sociedades civiles sujetas a este Impuesto.*

1. Lo previsto en esta disposición será de aplicación a las sociedades civiles y a sus socios a los que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X 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 períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 y tengan la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de dicha fecha.

2. La integración de las rentas devengadas y no integradas en la base imponible de los períodos impositivos en los que la entidad tributó en el régimen de atribución de rentas se realizará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016. Las rentas que se hayan integrado en la base imponible del contribuyente en aplicación del régimen de atribución de rentas no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo.

En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal consecuencia de la consideración de las sociedades civiles como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2016 comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro período impositivo.

3. Cuando la sociedad civil hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme a lo dispuesto

en el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, se aplicarán las siguientes reglas:

a) La distribución de beneficios obtenidos en períodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades civiles, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirá el siguiente tratamiento:

1.º Cuando el perceptor sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los beneficios a que se refiere las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 25 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, no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.

2.º Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, los beneficios percibidos no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.

3.º Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que les corresponda de acuerdo con lo establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre no Residentes para estos contribuyentes.

b) Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en las sociedades civiles que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realiza la transmisión y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:

1.º Cuando el transmitente sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquéllas.

A tal efecto, el valor de adquisición y de titularidad se estimará integrado:

Primero. Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.

Segundo. Por el importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los períodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución de rentas en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

Tercero. Tratándose de socios que adquieran la participación con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, se disminuirá el valor de adquisición en el importe de los beneficios que procedan de períodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas.

2.º Cuando el transmitente sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, se aplicará lo dispuesto en esta Ley.

3.º Cuando el transmitente sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente tendrá el tratamiento que le corresponda de acuerdo con lo establecido para estos contribuyentes en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

4. En el caso de sociedades civiles distintas de las previstas en el apartado 3 anterior, se entenderá que a 1 de enero de 2016, a efectos fiscales, la totalidad de sus fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha, tendrán como valor de adquisición el que derive de lo dispuesto en el párrafo anterior.

Disposición transitoria trigésima tercera. *Conversión de activos por impuesto diferido generados en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.*

1. Lo dispuesto en los artículos 11.12 y 130 de esta Ley resultará de aplicación a los activos por impuesto diferido generados en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016, correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1.b) y 14.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, o de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, cualquiera que hubiera sido el importe de la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de su generación.

2. En el caso de que la diferencia entre el importe de los activos por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior y la suma agregada de las cuotas líquidas positivas de este Impuesto, correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015 sea positiva, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 130 de esta Ley requerirá que la entidad satisfaga, respecto de dicha diferencia, la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria, en los términos establecidos en la disposición adicional decimotercera de esta Ley.

La referida prestación deberá ser satisfecha en todos los períodos impositivos de este Impuesto en los que se registren activos por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior.

3. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, se entenderá que se integran en la base imponible, en primer lugar, aquellas dotaciones correspondientes a activos por impuesto diferido a las que resulta de aplicación la disposición adicional decimotercera de esta Ley.

4. No obstante lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 130 de esta Ley, el exceso allí señalado minorará, con carácter previo, el importe de los activos por impuesto diferido respecto de los que se deba satisfacer la prestación patrimonial señalada en el apartado 2 de esta disposición.

5. En el supuesto de activos registrados con anterioridad al primer período impositivo que se haya iniciado a partir de 1 de enero de 2014, el plazo a que se refiere el apartado 5 del artículo 130 de esta Ley se computará desde el último día del citado período impositivo.

6. Las entidades que apliquen la presente disposición deberán incluir en la declaración por este Impuesto la siguiente información:

a) Importe total de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 de esta disposición.

b) Importe total de la suma agregada de las cuotas líquidas positivas de este Impuesto, correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015.

c) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior, a los que, a su vez, les resulte de aplicación el apartado 2 de esta disposición.

d) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior a los que no resulte de aplicación el apartado 2 de esta disposición, especificando, en su caso, los derivados de la aplicación del apartado 4 de esta disposición.

Disposición transitoria trigésima cuarta. *Medidas temporales aplicables en el período impositivo 2015.*

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2015, se aplicarán las siguientes especialidades:

a) La letra a) del apartado 1 del artículo 7 de esta Ley tendrá la siguiente redacción:

«a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.»

b) Los contribuyentes que hayan realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, a las que haya resultado de aplicación la Disposición adicional undécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, y por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, y tengan cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las condiciones allí establecidas.

No obstante, en los períodos impositivos que se inicien dentro del 2015, los contribuyentes que hayan realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, a las que resulte de aplicación la Disposición adicional undécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, en períodos impositivos en los que no hayan cumplido los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 108 del citado Texto Refundido, y tengan cantidades pendientes de aplicar, podrán aplicar las mismas con el límite del 40 por ciento de la base imponible previa a su aplicación, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

En los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2015, los contribuyentes que hayan realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, a las que resulte de aplicación la Disposición adicional undécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, en períodos impositivos en los que no hayan cumplido los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 108 del citado Texto Refundido, y tengan cantidades pendientes de aplicar, podrán aplicar las mismas con el límite del 20 por ciento de la base imponible previa a su aplicación, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

En el caso de que los contribuyentes tengan cantidades pendientes de aplicar en los términos señalados en los dos párrafos anteriores, aplicarán el límite del 40 por ciento, hasta que agoten las cantidades pendientes generadas con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto-ley 6/2010, entendiéndose aplicadas estas en primer lugar. Se podrán aplicar en el mismo período impositivo las cantidades pendientes según lo dispuesto en el párrafo anterior, hasta el importe de la diferencia entre el límite previsto en dicho párrafo y las cantidades ya aplicadas en el mismo período impositivo.

Los límites previstos en los tres párrafos anteriores se aplicarán, igualmente, respecto de los contribuyentes referidos en esta letra y las inversiones en curso realizadas hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a 2 años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, a las que haya resultado de aplicación la disposición adicional undécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, y por el Real Decreto-ley 13/2010.

c) La deducción de la diferencia a que se refiere la Disposición transitoria decimocuarta de esta Ley, está sujeta al límite de la centésima parte de su importe.

d) Las deducciones correspondientes al fondo de comercio a que se refiere el artículo 13.3 de esta Ley y a la diferencia prevista en la Disposición transitoria vigésima séptima de esta Ley están sujetas al límite anual máximo de la centésima parte de su importe.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 101 de esta Ley.

e) La deducción correspondiente al inmovilizado intangible de vida útil indefinida que no tenga la consideración de fondo de comercio a que se refiere el artículo 13.3 de esta Ley está sujeta al límite anual máximo de la cincuentava parte de su importe.

Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 101 de esta Ley.

f) En los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos períodos anuales de duración se inicien dentro del año 2015, el requisito establecido en el apartado 4 del artículo 106 de esta Ley no será exigido al importe de la parte de las cuotas de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien.

El importe anual de la parte de esas cuotas en ese período no podrá exceder del 50 por ciento del coste del bien, caso de bienes muebles, o del 10 por ciento de dicho coste, tratándose de bienes inmuebles o establecimientos industriales.

g) No resultará de aplicación el límite a que se refiere el apartado 1 del artículo 26 de esta Ley.

No obstante, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015, tendrá los siguientes límites:

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 25 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente.

h) Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivados de las posibles insolvencias de deudores así como los correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley se integrarán en la base imponible con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, dicha integración estará sometida a los límites señalados en la letra g) anterior, cuando se den las circunstancias allí establecidas. Dichos límites se aplicarán sobre la base imponible positiva previa a la integración de las referidas dotaciones y a la compensación de bases imponibles negativas.

i) El tipo general de gravamen establecido en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta Ley será del 28 por ciento.

No obstante, tributarán al tipo del 25 por ciento:

1.º Las mutuas de seguros generales, las mutualidades de previsión social y las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.

2.º Las sociedades de garantía recíproca y las sociedades de reafianzamiento reguladas en la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, inscritas en el registro especial del Banco de España.

3.º Las sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo del 30 por ciento.

4.º Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.

5.º Las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

6.º Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.

7.º Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

8.º La Entidad de Derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.

Las entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos en los términos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos, tributarán al tipo de gravamen del 33 por ciento.

9.º Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.

j) Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

1.º Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, al tipo del 25 por ciento.

2.º Por la parte de base imponible restante, al tipo del 28 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25 por ciento será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

k) Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en los períodos impositivos iniciados en 2015 sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán al tipo de gravamen del 25 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

A los efectos de la aplicación del tipo de gravamen previsto en esta letra, deberá tenerse en cuenta que:

1.º La aplicación del tipo de gravamen previsto en esta letra está condicionada a que durante los 12 meses siguientes al inicio de los períodos impositivos que comiencen en 2015, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

Cuando la entidad se haya constituido dentro de ese plazo anterior de 12 meses, se tomará la plantilla media que resulte de ese período.

Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Se computará que la plantilla media de los 12 meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.

2.º A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 101 de esta Ley.

Cuando la entidad sea de nueva creación o el período impositivo tenga una duración inferior al año, o bien la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3.º Cuando la entidad se hubiese constituido dentro del año 2015 y la plantilla media en los 12 meses siguientes al inicio del primer período impositivo sea superior a cero e inferior a la unidad, el tipo de gravamen previsto en esta letra se aplicará en el período impositivo de constitución de la entidad a condición de que en los 12 meses posteriores a la conclusión de ese período impositivo la plantilla media no sea inferior a la unidad.

4.º Cuando se incumplan las condiciones establecidas en esta letra, el contribuyente deberá regularizar su situación tributaria en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley.

l) En la determinación de los pagos fraccionados que se realicen en la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, se integrará en la base imponible del período respecto del cual se calcula el correspondiente pago fraccionado, el 25 por ciento del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo, que se correspondan con participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes, a los que resulte de aplicación el artículo 21 de esta Ley. Asimismo, se integrará en el correspondiente pago fraccionado, el 100 por ciento del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo, que se correspondan con participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades residentes, a los que resulte de aplicación el referido artículo 21.

m) La cantidad a ingresar correspondiente a los pagos fraccionados establecidos en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, para aquellos contribuyentes que estén obligados a aplicar esta modalidad y cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015 sea al menos veinte millones de euros, no podrá ser inferior, en ningún caso, al 12 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. Quedará excluido del resultado positivo referido, el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo.

No obstante, el porcentaje establecido en el párrafo anterior será del 6 por ciento para aquellas entidades allí referidas, en las que al menos el 85 por ciento de los ingresos de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, correspondan a rentas a las que resulte de aplicación las exenciones previstas en los artículos 21 o 22 de esta Ley.

En el caso de entidades parcialmente exentas a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo XIV del Título VII de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas. En el caso de entidades a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 34 de esta Ley, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 3, 4 y 5 del artículo 29 de esta Ley ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

n) El porcentaje a que se refiere el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley será:

1.º Tratándose de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios no haya superado la cantidad de 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015, el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.

2.º Tratándose de contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado la cantidad de 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015:

– El resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 10 millones de euros.

– El resultado de multiplicar por quince veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 10 millones de euros pero inferior a 20 millones de euros.

– El resultado de multiplicar por diecisiete veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

– El resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos 60 millones de euros.

ñ) **(Derogada)**.

Disposición transitoria trigésima quinta. *Régimen fiscal aplicable a activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015.*

El régimen fiscal establecido en el artículo 12.2 de esta Ley no resultará de aplicación a los activos intangibles, incluido el fondo de comercio, adquiridos en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Disposición transitoria trigésima sexta. *Límite en la compensación de bases imponibles negativas y activos por impuesto diferido para el año 2016.*

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien en el año 2016, para aquellos contribuyentes a los que no resulte aplicable la disposición adicional decimoquinta de esta Ley, los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta Ley serán del 60 por ciento, en los términos establecidos, respectivamente, en los citados preceptos.

Disposición transitoria trigésima séptima. *Deducción por reversión de medidas temporales.*

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley y les haya resultado de aplicación la limitación a las amortizaciones establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5 por ciento de las cantidades que integren en la base imponible del período impositivo de acuerdo con el párrafo tercero del citado artículo, derivadas de las amortizaciones no deducidas en los períodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014.

Esta deducción será del 2 por ciento en los períodos impositivos que se inicien en 2015.

2. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en el apartado 1 del artículo 29 de esta Ley que se hubieran acogido a la actualización de balances prevista en el artículo 9 de la Ley 16/2012, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5 por ciento de las cantidades que integren en la base imponible del período impositivo derivadas de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización.

Esta deducción será del 2 por ciento en los períodos impositivos que se inicien en 2015.

3. Las deducciones previstas en la presente disposición se aplicarán con posterioridad a las demás deducciones y bonificaciones que resulten de aplicación por este Impuesto.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en períodos impositivos siguientes.

Disposición transitoria trigésima octava. *Porcentaje de retención o ingreso a cuenta aplicable en 2015.*

Desde 1 de enero de 2015 hasta 11 de julio de 2015, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta a que se refiere la letra a) del apartado 6 del artículo 128 de esta Ley será el 20 por ciento. Dicho porcentaje será el 19,5 por ciento desde 12 de julio de 2015 hasta 31 de diciembre de 2015.

Disposición transitoria trigésima novena. *Integración en la base imponible de los ajustes contables por la primera aplicación de la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros.*

Los cargos y abonos a cuentas de reservas, que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, en cuanto tengan efectos fiscales de acuerdo con lo establecido en esta Ley, como consecuencia de la primera aplicación de la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros, se integrarán por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018, sin que por dicha integración resulte de aplicación lo establecido en el artículo 130 de esta Ley.

La integración por partes iguales señalada en el párrafo anterior seguirá siendo de aplicación aun cuando cause baja del balance el elemento a que se refiere el importe pendiente.

En caso de extinción del contribuyente dentro de ese plazo, el importe pendiente se integrará en la base imponible del último período impositivo, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte de aplicación el régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

En la memoria de las cuentas anuales de los ejercicios correspondientes a dichos períodos impositivos deberán mencionarse las cantidades integradas en la base imponible y las pendientes de integrar.

Disposición transitoria cuadragésima. *Régimen de tributación de las participaciones con un valor de adquisición superior a 20 millones.*

Las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021 que tuvieran un valor de adquisición superior a 20 millones de euros sin alcanzar el porcentaje establecido en el primer párrafo de la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley o en la letra a) del apartado 1 del artículo 32 de esta Ley, aplicarán el régimen fiscal establecido en dichos artículos, según proceda, siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos en ellos durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.

Disposición transitoria cuadragésima primera. *Disolución y liquidación de determinadas sociedades de inversión de capital variable.*

1. Podrán acordar su disolución y liquidación, con aplicación del régimen fiscal previsto en esta disposición transitoria, las sociedades de inversión de capital variable a las que haya resultado aplicable lo previsto en la letra a) del apartado 4 del artículo 29 de esta Ley en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2021, que durante el año 2022 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación, y realicen con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses posteriores a dicho plazo, todos los actos o negocios jurídicos necesarios según la normativa mercantil hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación.

2. La disolución con liquidación de las sociedades de inversión de capital variable que se realice conforme a lo establecido en el apartado 1 anterior tendrá el siguiente régimen fiscal:

a) Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto "operaciones societarias", hecho imponible, "disolución de sociedades", del artículo 19.1.1.° del texto refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

b) Durante los períodos impositivos que concluyan hasta la cancelación registral continuará siendo de aplicación a la sociedad en liquidación lo previsto en la letra a) del apartado 4 del artículo 29 de esta Ley en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2021.

c) A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, los socios de la sociedad en liquidación no integrarán en la base imponible las rentas derivadas de la liquidación de la entidad, siempre que el total de dinero o bienes que les corresponda como cuota de liquidación se reinvierta, en la forma y con las condiciones previstas en los párrafos siguientes, en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en alguna de las instituciones de inversión colectiva previstas en las letras a) o b) del apartado 4 del artículo 29 de esta Ley, en cuyo caso las nuevas acciones o participaciones adquiridas o suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones de la sociedad objeto de liquidación.

El socio deberá comunicar a la sociedad en liquidación su decisión de acogerse a lo previsto en el párrafo anterior de esta letra c), en cuyo caso la entidad en liquidación se abstendrá de efectuar cualquier pago de dinero o entrega de bienes al socio que le corresponda como cuota de liquidación. Asimismo, el socio deberá aportar a la sociedad la documentación acreditativa de la fecha y valor de adquisición de las acciones, en el caso de que la sociedad no dispusiera de dicha información.

La reinversión deberá tener por objeto la totalidad del dinero o bienes que integren la cuota de liquidación del socio, sin que sea posible reinversión parcial, pudiendo realizarse en una o varias instituciones de inversión colectiva.

El socio comunicará a la institución de inversión colectiva en la que vaya a efectuar la reinversión sus propios datos identificativos, los correspondientes a la sociedad en liquidación y a su entidad gestora y entidad depositaria, así como la cantidad de dinero o los bienes integrantes de la cuota de liquidación a reinvertir en la institución de destino. A estos efectos, el socio cumplimentará la correspondiente orden de suscripción o adquisición, autorizando a dicha institución a tramitar dicha orden ante la sociedad en liquidación.

Recibida la orden por la sociedad en liquidación, la reinversión deberá efectuarse mediante la transferencia ordenada por esta última a su depositario, por cuenta y orden del socio, del dinero o de los bienes objeto de la reinversión, desde las cuentas de la sociedad en liquidación a las cuentas de la institución de inversión colectiva en la que se efectúe la reinversión. Dicha transferencia se acompañará de la información relativa a los valores y fechas de adquisición de las acciones de la sociedad en liquidación a las que corresponda la reinversión.

Para que resulte de aplicación el tratamiento previsto en el primer párrafo de esta letra c), la reinversión habrá de efectuarse antes de haber transcurrido siete meses contados desde la finalización del plazo establecido en el apartado 1 anterior para la adopción del acuerdo de disolución con liquidación.

d) Las adquisiciones de valores a los que se refiere la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, que tuvieran lugar como consecuencia de lo previsto en los apartados 1 y 2 de esta disposición transitoria, siempre que se realice la reinversión conforme a lo establecido en la letra c) de este apartado, estarán exentas del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

El derecho a la aplicación de lo previsto en el párrafo anterior se acreditará mediante la orden de suscripción o adquisición a que se refiere el párrafo cuarto de la letra c) de este apartado y, de forma provisional hasta la aportación de dicha orden, mediante los acuerdos de disolución de la sociedad y de división entre los socios del activo resultante, así como mediante la comunicación del socio a que se refiere el segundo párrafo de la citada letra c).

3. No existirá obligación de practicar pagos a cuenta del correspondiente impuesto personal del socio sobre las rentas derivadas de las liquidaciones de las sociedades de inversión de capital variable a que se refiere esta disposición transitoria, cuando los socios

se acojan a la aplicación del régimen de reinversión regulado en la letra c) del apartado 2 anterior.

4. Lo previsto en esta disposición transitoria no será de aplicación en los supuestos de disolución con liquidación de las sociedades de inversión libre a que se refiere el artículo 33 bis de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre de Instituciones de Inversión Colectiva, ni de las sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas a que se refiere el artículo 79 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio.

Disposición transitoria cuadragésima segunda. *Requisitos para aplicar la deducción en las producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos y obras audiovisuales.*

Los requisitos establecidos en las letras b') y c') del apartado 2 del artículo 36 de esta Ley no serán exigibles en el caso de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos y obras audiovisuales respecto de las que el contrato por el que se encarga la ejecución de la producción hubiera sido firmado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Disposición transitoria cuadragésima tercera. *Plazo de mantenimiento del incremento de fondos propios y de indisponibilidad de la reserva de capitalización pendiente de expirar.*

El plazo de 3 años, previsto en las letras a) y b) del artículo 25, apartado 1, de esta Ley, resultará igualmente de aplicación respecto del incremento de fondos propios y de las reservas de capitalización dotadas cuyo plazo de mantenimiento e indisponibilidad, respectivamente, no hubiera expirado al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2024.

Disposición transitoria cuadragésima cuarta. *Aplicación transitoria del tipo de gravamen general para microempresas y entidades de reducida dimensión.*

1. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2025, a efectos de lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS, se aplicarán las siguientes especialidades:

a) Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, aplicarán la siguiente escala, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general:

i) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 50.000 euros, al tipo del 21 por ciento.

ii) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 22 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 21 por ciento será la resultante de aplicar a 50.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

A estos efectos, el importe neto de la cifra de negocios se determinará con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de esta ley.

b) Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 101 de esta ley tributarán al 24 %, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general.

2. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2026, a efectos de lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS, se aplicarán las siguientes especialidades:

a) Las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, aplicarán la siguiente escala, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general:

i) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 50.000 euros, al tipo del 19 por ciento.

ii) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 21 por ciento.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 19 por ciento será la resultante de aplicar a 50.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando esta fuera inferior.

A estos efectos, el importe neto de la cifra de negocios se determinará con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de esta ley.

b) Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 101 de esta ley tributarán al 23 %, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general.

3. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2027, a efectos de lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS, las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 101 de esta ley tributarán al 22 %, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general.

4. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2028, a efectos de lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS, las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 101 de esta ley tributarán al 21 %, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general.

Disposición derogatoria.

1. A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma, y en particular, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

En concreto, quedan derogadas:

a) El apartado 2 de la Disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social en lo que se refiere a este Impuesto.

b) Los apartados 1, 2, 4, 7 y 8 del artículo 7 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros.

2. No obstante, conservarán su vigencia en lo que se refiere a este Impuesto:

a) Las disposiciones legales relativas al régimen tributario de los organismos internacionales de los que España forma parte.

b) La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

c) El artículo 3.3 de la Ley 15/1992, de 5 de junio, sobre medidas urgentes para la progresiva adaptación del sector petrolero al marco comunitario.

d) El artículo 12 del Real Decreto-ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo.

e) Los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, sobre modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

f) El Real Decreto-ley 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo.

g) El Real Decreto-ley 2/1995, de 17 de febrero, sobre libertad de amortización para inversiones creadoras de empleo.

h) El artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

i) La Disposición adicional octava de la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, de ordenación del Sistema Eléctrico Nacional, y la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico.

j) El artículo 14 y la Disposición adicional única de la Ley 5/1996, de 10 de enero, de creación de determinadas entidades de derecho público, así como la Disposición adicional tercera del Real Decreto-ley 15/1997, de 5 de septiembre, por el que se modifica la Ley 5/1996, de creación de determinadas entidades de derecho público.

k) La Disposición adicional vigésima quinta de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

l) La Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos.

m) El artículo 27 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

n) La Disposición adicional séptima de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

ñ) El Real Decreto 647/2002, de 5 de julio, por el que se declaran las materias primas minerales y actividades con ellas relacionadas, calificadas como prioritarias a efectos de lo previsto en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

o) El Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

p) La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

q) El artículo 24 del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros aprobado por el Real Decreto Legislativo 7/2004, de 29 de octubre.

r) La Disposición adicional segunda y la Disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad.

s) La Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

t) La Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine.

u) La Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

v) La Disposición adicional sexta del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

w) El artículo 41 del Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre.

x) El artículo 8 y la Disposición transitoria segunda de la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero.

y) La Disposición adicional decimoséptima y Disposición adicional vigésima primera de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito.

z) Los artículos 7 y 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

aa) El artículo 49 de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias.

3. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, continuará vigente, en tanto no se oponga a lo previsto en esta Ley, hasta la entrada en vigor de la norma reglamentaria que pueda dictarse en desarrollo de esta Ley.

4. La derogación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1 no perjudicará los derechos de la Hacienda Pública respecto a las obligaciones devengadas durante su vigencia.

Disposición final primera. *Entidades acogidas a la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.*

1. Las cooperativas tributarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

2. Los grupos de sociedades cooperativas podrán tributar en régimen de declaración consolidada de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan las normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades cooperativas.

Disposición final segunda. *Entidades acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.*

Las entidades que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines

lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, tendrán el régimen fiscal que en ella se establece.

Disposición final tercera. *Entidades acogidas a la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.*

Las entidades que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, tendrán el régimen fiscal que en ella se establece.

Disposición final cuarta. *Modificaciones en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.*

Primero. Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas:

Uno. Se añade una Disposición adicional séptima, que queda redactada de la siguiente forma:

> **«Disposición adicional séptima.** *Reglas especiales aplicables a las Cooperativas en relación con los activos por impuesto diferido.*
>
> En el supuesto de sociedades cooperativas a las que resulte de aplicación esta Ley, se aplicarán las siguientes especialidades:
>
> a) El límite a que se refiere el artículo 19.13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se referirá a la cuota íntegra positiva sin tener en cuenta su integración ni la compensación de cuotas negativas.
>
> b) La aplicación del régimen de consolidación fiscal por aquellos grupos fiscales integrados por sociedades cooperativas a las que resulte de aplicación el artículo 19.13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tendrán las siguientes especialidades:
>
> 1.º Para proceder a la suma algebraica de cuotas íntegras de las cooperativas que formen parte del grupo fiscal no incluirá en las bases imponibles de dichas entidades las dotaciones a que se refiere el artículo 19.13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Estas dotaciones se incluirán en la cuota íntegra, en función del tipo de gravamen que corresponda, con posterioridad a la referida suma, y con el límite del 60 por ciento de la cuota positiva del grupo.
>
> 2.º En el supuesto de que una entidad se incorpore a un grupo fiscal, las dotaciones a que se refiere el artículo 19.13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pendientes de integrar en la cuota íntegra, se integrarán en la cuota íntegra del grupo, en función del tipo de gravamen que corresponda, con el límite del 60 por ciento de la cuota íntegra positiva individual de la propia entidad.
>
> 3.º En el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal o extinción del grupo fiscal, las entidades que integren el mismo asumirán las dotaciones a que se refiere el artículo 19.13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pendientes de integrar en la cuota, en la proporción en que hubiesen contribuido a su formación.»

Dos. Se añade una Disposición transitoria séptima, que queda redactada de la siguiente forma:

> **«Disposición transitoria séptima.** *Dotaciones por deterioro de determinados activos.*
>
> En los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2014, las dotaciones a que se refiere el artículo 19.13 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en los términos establecidos en los números 1.º y 2.º de la letra b) de la disposición adicional séptima de esta Ley, se

incluirán en la cuota íntegra del grupo, en función del tipo de gravamen que corresponda, con el límite de la cuota íntegra positiva del grupo o individual, respectivamente.

No obstante, en los períodos impositivos que se inicien en el año 2014, las dotaciones a que se refiere el artículo 19.13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en los términos establecidos en los números 1.º y 2.º de la letra b) de la disposición adicional séptima de esta Ley realizadas por contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015, tendrá los siguientes límites:

– Las dotaciones estarán limitadas al 50 por ciento de la cuota íntegra previa a su incorporación y a la compensación de cuotas negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

– Las dotaciones estarán limitadas al 25 por ciento de la cuota íntegra previa a su incorporación y a la compensación de cuotas negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.»

Segundo. Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2014, se añade la letra c) a la Disposición adicional séptima de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que queda redactada de la siguiente forma:

«c) Los activos por impuesto diferido a que se refiere el último párrafo del apartado 1 de la Disposición adicional vigésima segunda del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deberán entenderse referidos a los correspondientes al derecho a compensar en ejercicios posteriores las cuotas negativas.»

Tercero. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas:

Uno. Se modifica el artículo 24, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 24. *Compensación de cuotas negativas.*

1. Si la suma algebraica a que se refiere el artículo anterior resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los períodos impositivos siguientes, con el límite del 70 por ciento de la cuota íntegra previa a su compensación. En todo caso, serán compensables en el período impositivo cuotas íntegras por el importe que resulte de multiplicar un millón de euros al tipo medio de gravamen de la entidad.

El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las cuotas negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las cuotas negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

2. Este procedimiento sustituye a la compensación de bases imponibles negativas prevista en el artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que, en consecuencia, no será aplicable a las cooperativas.»

Dos. Se añade la Disposición transitoria octava, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición transitoria octava. *Compensación de cuotas negativas en los años 2015 y 2016.*

1. El límite a que se refiere el apartado 1 del artículo 24 de esta Ley no resultará de aplicación en los períodos impositivos que se inicien en el año 2015.

No obstante, la compensación de cuotas negativas de ejercicios anteriores, para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015, tendrá los siguientes límites:

– La compensación de cuotas negativas está limitada al 50 por ciento de la cuota íntegra previa a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

– La compensación de cuotas negativas está limitada al 25 por ciento de la cuota íntegra previa a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

La limitación a la compensación de cuotas negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencias de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente.

2. El limite a que se refiere el apartado 1 del artículo 24 de esta Ley será del 60 por ciento para los períodos impositivos que se inicien en el año 2016.»

Disposición final quinta. *Modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.*

Primero. Con efectos desde el 1 de enero de 2015, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo:

Uno. Se modifica el artículo 19, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 19. *Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de esta Ley, la siguiente escala:

Base de deducción Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros	75
Resto base de deducción	30

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 35 por ciento.

2. La base de esta deducción se computará a efectos del límite previsto en el apartado 1 del artículo 69 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.»

Dos. Se añade una Disposición transitoria cuarta, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición transitoria cuarta. *Porcentajes de deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.*

Durante el período impositivo 2015 el porcentaje de deducción para bases de deducción de hasta 150 euros a que se refiere el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley, será del 50 por ciento, y el aplicable al resto de la base de la deducción, el 27,5 por ciento. Cuando resulte de aplicación lo dispuesto en el último párrafo de dicho apartado, el porcentaje de deducción a aplicar será el 32,5 por ciento.

En los períodos impositivos que se inicien en el año 2015, el porcentaje de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 20 de esta Ley, será del 37,5 por ciento.»

Segundo. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, se añade un párrafo al apartado 1 del artículo 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que queda redactado de la siguiente forma:

«Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento.»

Disposición final sexta. *Modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.*

Primero. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, se modifica el apartado 6 del artículo 67, que queda redactado de la siguiente forma:

«6. En el supuesto de que una Caja de Ahorros o una fundación bancaria pierda la condición de sociedad dominante de un grupo fiscal en un período impositivo, la entidad de crédito se subrogará en dicha condición desde el inicio del mismo, sin que se produzcan los efectos de la extinción del grupo fiscal a que se refiere el artículo 81 de esta Ley, salvo para aquellas entidades que dejen de formar parte del grupo por no tener la condición de dependientes en los términos señalados en el apartado 3 de este artículo.»

Segundo. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014, se introducen las siguientes modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

Uno. Se modifica el apartado 13 del artículo 19, que queda redactado de la siguiente forma:

«13. Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1.b) y 14.1.f) de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en el caso de contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2014, la integración en la base imponible de las referidas dotaciones estará sometida a los siguientes límites:

– El 50 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

– El 25 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán, en primer lugar, las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.»

Dos. Se modifican los apartados 3 y 4 del artículo 24, que quedan redactados de la siguiente forma:

«3. No se integrarán en la base imponible:

a) Los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social que se realicen con cargo al fondo de obra social, aun cuando excedieran de las asignaciones efectuadas, sin perjuicio de que tengan la consideración de aplicación de futuras asignaciones. No obstante, dichos gastos serán fiscalmente deducibles cuando, de conformidad con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de inversiones afectas a la obra benéfico-social.

4. La dotación a la obra benéfico-social realizada por las fundaciones bancarias o, en su caso, los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social que, de acuerdo con la normativa contable que resulte aplicable, se registren con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, podrán reducir la base imponible de las entidades de crédito en las que participen, en la proporción que los dividendos percibidos de las citadas entidades representen respecto de los ingresos totales de las fundaciones bancarias, hasta el límite máximo de los citados dividendos. Para ello, la fundación bancaria deberá comunicar a la entidad de crédito que hubiera satisfecho los dividendos el importe de la reducción así calculada y la no aplicación de dicha cantidad como partida fiscalmente deducible en su declaración de este Impuesto.

En el caso de no aplicación del importe señalado a los fines de su obra benéfico-social, la fundación bancaria deberá comunicar el incumplimiento de la referida finalidad a la entidad de crédito, al objeto de que esta regularice las cantidades indebidamente deducidas en los términos establecidos en el artículo 137.3 de esta Ley.»

Disposición final séptima. *Modificaciones en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.*

Uno. Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2014, se modifica el apartado 4 del artículo 9, de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, que queda redactado de la siguiente forma:

«4. En todo caso, estarán sujetos a retención los dividendos o participaciones en beneficios a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 10, excepto que se trate de entidades que reúnan los requisitos para la aplicación de esta Ley.

Asimismo, estarán sujetos a retención los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 10 de esta Ley, de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, salvo aquellos a los que resulte de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.»

Dos. Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 10 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, que quedan redactados de la siguiente forma:

«1. Los dividendos distribuidos con cargo a beneficios o reservas respecto de los que se haya aplicado el régimen fiscal especial establecido en esta Ley, recibirán el siguiente tratamiento:

a) Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, no será de aplicación la exención establecida en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

b) Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se aplicará lo dispuesto en el artículo 25.1.a) 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.

c) Cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, se aplicará lo dispuesto en el artículo 24.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

2. Las rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de la participación en el capital de las sociedades que hayan optado por la aplicación de este régimen, recibirán el siguiente tratamiento:

a) Cuando el transmitente o perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, no será de aplicación la exención establecida en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

b) Cuando el transmitente o perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará de acuerdo con lo previsto en la letra a) del apartado 1 del artículo 37 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.

c) Cuando el transmitente o perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente cuya participación en el capital social de la entidad sea igual o superior al 5 por ciento, no será de aplicación la exención establecida en la letra i) del apartado 1 del artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.»

Disposición final octava. *Modificaciones en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.*

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014, se modifica el primer párrafo del apartado Dos del artículo 2.Tercero de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, que queda redactado de la siguiente forma:

«Dos. La cantidad a ingresar correspondiente a los pagos fraccionados establecidos en el apartado 3 del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para aquellos sujetos pasivos que estén obligados a aplicar esta modalidad y cuyo importe neto de la cifra de negocios dentro del año 2014 o 2015 sea al menos veinte millones de euros, no podrá ser inferior, en ningún caso, al 12 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural o, para sujetos pasivos cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo. Quedará excluido del resultado positivo referido el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo.»

Disposición final novena. *Habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado.*

1. La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá:

a) Modificar los tipos de gravamen.
b) Modificar los límites cuantitativos, coeficientes y porcentajes fijos.
c) Modificar las exenciones.
d) Introducir y modificar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Tratado de la Unión Europea y del derecho que de este se derive.
e) Modificar los aspectos procedimentales y de gestión del tributo.
f) Modificar los plazos de presentación de declaraciones.

2. La Ley de Presupuestos Generales del Estado establecerá los incentivos fiscales pertinentes en relación a este Impuesto, cuando así fuere conveniente para la ejecución de la política económica.

Disposición final décima. *Habilitación normativa.*

Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley.

Disposición final undécima. *Título competencial.*

Esta Ley se aprueba al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.ª de la Constitución que atribuye al Estado la competencia en materia de Hacienda general.

Disposición final duodécima. *Entrada en vigor.*

La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2015 y será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha, salvo las Disposiciones finales cuarta a séptima, que entrarán en vigor al día siguiente de la publicación de esta Ley en el «Boletín Oficial del Estado» y serán de aplicación en los términos en ellas establecidos.

§ 13

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
«BOE» núm. 165, de 11 de julio de 2015
Última modificación: 31 de enero de 2024
Referencia: BOE-A-2015-7771

I

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ha establecido una nueva regulación de esta figura impositiva, pilar básico de la imposición directa conjuntamente con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Si bien esta nueva regulación ha mantenido la estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existía desde el año 1996, se han producido cambios significativos en el tratamiento fiscal de determinadas rentas objeto de integración en la base imponible.

La aprobación de esa nueva Ley requiere una revisión integral de la norma reglamentaria que necesariamente acompaña al Impuesto sobre Sociedades, de manera que el Reglamento que se aprueba a través de este real decreto cumple la doble función de adecuación a los nuevos parámetros establecidos por la Ley 27/2014 y de actualización de las reglas en él dispuestas.

II

Este real decreto consta de un artículo único, una disposición adicional, una derogatoria y tres finales.

El artículo único aprueba el texto del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

La disposición adicional permite que las referencias realizadas al anterior Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, se entiendan realizadas al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado en este real decreto.

La disposición derogatoria recoge la derogación del real decreto anteriormente mencionado.

En la disposición final primera se modifica el Reglamento de Procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, con el objeto de reordenar las competencias para ejercer las funciones que se contemplan en dicho Reglamento, de tal forma que la condición de autoridad competente recaerá en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando se trate de casos relativos exclusivamente a precios de transferencia, mientras que en el resto de los casos, dicha condición la tendrá la Dirección General de Tributos.

La disposición final segunda regula el título competencial.

La disposición final tercera dispone la entrada en vigor del real decreto, incluyendo determinadas especificidades en relación con la propia entrada en vigor y con la aplicación de determinadas normas contenidas en el Reglamento.

III

El desarrollo reglamentario del Impuesto sobre Sociedades objeto de aprobación en este real decreto se efectúa en virtud de las habilitaciones contenidas en el articulado de la Ley del Impuesto, en la disposición final décima de dicha Ley y en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Este Reglamento consta de 69 artículos estructurados en cuatro títulos, una disposición adicional, cinco disposiciones transitorias y una disposición final.

El título I está destinado a la base imponible.

Dentro del mismo, el capítulo I establece el procedimiento a seguir para aquellos supuestos en que el contribuyente utilice un método de imputación temporal en el ámbito contable distinto al del devengo, procedimiento que es similar al previsto en el Reglamento anterior.

El capítulo II contiene una actualización del desarrollo reglamentario aplicable a las amortizaciones, teniendo en cuenta que la existencia de un nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, con posterioridad al anterior Reglamento hace innecesarias determinadas reglas específicas de aplicación mencionadas en este. No obstante, en el ámbito de las amortizaciones resulta destacable la flexibilización contenida respecto a la posibilidad de presentar planes especiales de amortización en cualquier momento dentro del plazo de amortización del elemento patrimonial, mientras que hasta ahora esta posibilidad quedaba restringida a los tres meses posteriores al inicio del plazo de amortización.

El capítulo III contiene las reglas especiales de deducibilidad fiscal de la cobertura de riesgo de crédito en entidades financieras, en los mismos términos establecidos en la anterior normativa de aplicación.

El capítulo IV regula los planes de gastos correspondientes a las actuaciones medioambientales y los planes de gastos e inversiones de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.

El capítulo V recoge la principal novedad de este Reglamento, incorporando modificaciones sustanciales en relación con las entidades y las operaciones vinculadas. En el momento actual, resulta absolutamente esencial hacerse eco de las conclusiones que se vienen adoptando en el denominado Plan de acción «BEPS», esto es, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que se elabora en el ámbito de la OCDE, y en concreto en relación con la acción 13 relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas. Precisamente, en base a ello, se introduce como novedad la información país por país, encontrando cobertura legal en la disposición final décima de la Ley del Impuesto y en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como instrumento que permita evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil, sin que en ningún caso dicho instrumento pueda servir de base a la Administración tributaria para realizar ajustes de precios. Esta información será exigible a partir de 2016, en los términos y condiciones que se han fijado en la OCDE. Por otra parte, se modifica la documentación específica de operaciones vinculadas a la que hace referencia la Ley del Impuesto, completando, por un lado, la necesaria simplificación de este tipo de documentación para entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 45 millones de euros y adaptándose, por otro lado, al contenido de la documentación que se establece en la OCDE. En este punto, resulta destacable que mientras se reduce considerablemente la documentación a exigir a las entidades medianas y pequeñas, simplificando significativamente sus cargas administrativas, se incrementa la exigencia de transparencia que el buen gobierno actual requiere respecto a las multinacionales.

En el capítulo VI se establecen las reglas para la determinación del análisis de comparabilidad exigido en la documentación específica, y se actualiza el procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas, teniendo en cuenta que la misma no se

circunscribe exclusivamente a un supuesto de valoración. Por último, en este capítulo se regula la opción de evitar el ajuste secundario a través de la restitución patrimonial.

Los capítulos VII, IX y X regulan los procedimientos para la obtención de acuerdos previos, ya sean de valoración de operaciones vinculadas, de valoración de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica e innovación tecnológica o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles.

Por su parte, el capítulo VIII contiene la documentación que debe acompañar a las operaciones realizadas con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales.

El título II recoge los límites al régimen de ayudas para obras audiovisuales establecido en el Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, comúnmente conocido como el Reglamento General de Exención por Categorías.

El título III está dedicado a las reglas de aplicación de determinados regímenes especiales, con 7 capítulos destinados, respectivamente, a las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, a la consolidación fiscal, a las operaciones de reestructuración, a determinados contratos de arrendamiento financiero, a las entidades de tenencia de valores extranjeros, a las entidades navieras y a los partidos políticos. Entre todos ellos, cabe destacar la adaptación de las obligaciones formales correspondientes al régimen de consolidación fiscal a la nueva delimitación del perímetro de consolidación. Asimismo, la desaparición de la opción en el régimen de operaciones de reestructuración permite minorar obligaciones formales en este régimen especial.

Finalmente, el título IV se destina a la gestión del Impuesto, dedicando el capítulo I al índice de entidades, a la devolución del Impuesto y a las obligaciones de colaboración con entidades externas en la presentación y gestión de declaraciones, y el capítulo II a las obligaciones de retener e ingresar a cuenta. Se incorpora un nuevo capítulo III para regular el procedimiento de compensación y abono de activos por impuesto diferido, cuando se produce su conversión en créditos exigibles para la Hacienda Pública.

Todo lo anterior se completa con una disposición adicional, cinco disposiciones transitorias y una disposición final y se incorpora, asimismo, un índice de contenido para facilitar la utilización de la norma.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 10 de julio de 2015,

DISPONGO:

Artículo único. *Aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.*

Se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que se inserta a continuación.

Disposición adicional única. *Remisiones normativas.*

Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes del Reglamento que se aprueba por este real decreto.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

A la entrada en vigor de este Real Decreto quedará derogado el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, con excepción de lo establecido en la disposición final de este real decreto.

Disposición final primera. *Modificación del Reglamento de Procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.*

Con efectos a partir de 1 de enero de 2016, se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento de Procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre:

Uno. Se modifica el artículo 2 que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 2. *Autoridad competente.*

La autoridad competente para ejercer las funciones reguladas en este reglamento será:

a) Con carácter general, la Dirección General de Tributos.

b) La Agencia Estatal de Administración Tributaria cuando se trate de los procedimientos regulados en el título III de este Reglamento, así como los regulados en el título II cuando se refieran a la aplicación de los artículos de los Convenios para evitar la doble imposición que regulan los Beneficios empresariales con establecimiento permanente y las Empresas asociadas.

Los procedimientos amistosos que sean de competencia conjunta serán coordinados por la Dirección General de Tributos.

Corresponde a la autoridad competente el impulso de las actuaciones.»

Dos. Se modifica el apartado 1 del artículo 9 que queda redactado de la siguiente forma:

«1. La instrucción del procedimiento, así como la fijación de la posición española, corresponderá a la autoridad competente.

La instrucción de los procedimientos que sean competencia conjunta de la Dirección General de Tributos y de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria será coordinada por la Dirección General de Tributos. La posición española se fijará conjuntamente por las dos autoridades competentes.»

Tres. Se modifica el apartado 1 del artículo 19 que queda redactado de la siguiente forma:

«1. La instrucción del procedimiento así como la fijación de la posición española corresponderá a la autoridad competente.

La instrucción de los procedimientos que sean competencia conjunta de la Dirección General de Tributos y de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria será coordinada por la Dirección General de Tributos.»

Disposición final segunda. *Título competencial.*

Este real decreto se aprueba al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.ª de la Constitución que atribuye al Estado la competencia en materia de Hacienda general.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

Este real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades será de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, excepto su artículo 14 que entrará en vigor en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

En el caso de personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades sea igual o superior a 45 millones de euros, la información y documentación específica establecidas en los artículos 15 y 16 del Reglamento resultarán de aplicación para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016. En los períodos impositivos que se inicien en 2015, dichas personas o entidades estarán sometidas a las obligaciones de documentación establecidas en los artículos 18, 19 y 20 del

Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

TÍTULO I

La base imponible

CAPÍTULO I

Imputación temporal de ingresos y gastos: aprobación de criterios diferentes al devengo

Artículo 1. *Aprobación de criterios de imputación temporal diferentes al devengo.*

1. Las entidades que utilicen, a efectos contables, un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos diferente al devengo deberán presentar una solicitud ante la Administración tributaria para que el referido criterio tenga eficacia fiscal.

2. La solicitud deberá contener los siguientes datos:

a) Descripción de los ingresos y gastos a los que afecta el criterio de imputación temporal, haciendo constar, además de su naturaleza, su importancia en el conjunto de las operaciones del contribuyente.

b) Descripción del criterio de imputación temporal cuya eficacia fiscal se solicita. En el caso de que el criterio de imputación temporal sea de obligado cumplimiento deberá especificarse la norma contable que establezca tal obligación.

c) Justificación de la adecuación del criterio de imputación temporal propuesto a la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales y explicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del contribuyente.

d) Descripción de la incidencia, a efectos fiscales, del criterio de imputación temporal.

3. La solicitud se presentará con, al menos, 6 meses de antelación a la conclusión del primer período impositivo respecto del que se pretenda que tenga efectos.

El contribuyente podrá desistir de la solicitud formulada.

4. La Administración tributaria podrá recabar del contribuyente cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.

El contribuyente podrá, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

5. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al contribuyente, quien dispondrá de un plazo de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes.

6. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

a) Aprobar el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el contribuyente.

b) Desestimar el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el contribuyente.

La resolución será motivada.

El procedimiento deberá finalizar antes de 6 meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los Registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano.

7. Transcurrido el plazo a que hace referencia el apartado anterior sin haberse producido una resolución expresa, se entenderá aprobado el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos utilizado por el contribuyente.

Artículo 2. *Órgano competente.*

Será competente para instruir y resolver el procedimiento el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.

CAPÍTULO II

Amortizaciones

Artículo 3. *Amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias: normas comunes.*

1. Se considerará que la depreciación de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias es efectiva cuando sea el resultado de aplicar alguno de los métodos previstos en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley del Impuesto.

2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación. Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición. No obstante, el contribuyente podrá utilizar un criterio de distribución del precio de adquisición diferente, cuando se pruebe que dicho criterio se fundamenta en el valor normal de mercado del suelo y de la construcción en el año de adquisición.

3. Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.

Los elementos patrimoniales del inmovilizado material, inmaterial e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del período de su vida útil.

4. Cuando las renovaciones, ampliaciones o mejoras de los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias se incorporen a dicho inmovilizado, el importe de las mismas se amortizará durante los períodos impositivos que resten para completar la vida útil de los referidos elementos patrimoniales. A tal efecto, se imputará a cada período impositivo el resultado de aplicar al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo, en la medida en que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora.

Los elementos patrimoniales que han sido objeto de las operaciones de renovación, ampliación o mejora, continuarán amortizándose según el método que se venía aplicando con anterioridad a la realización de las mismas.

Cuando las operaciones mencionadas en este apartado determinen un alargamiento de la vida útil estimada del activo, dicho alargamiento deberá tenerse en cuenta a los efectos de la amortización del elemento patrimonial y del importe de la renovación, ampliación o mejora.

5. Las reglas del apartado anterior también se aplicarán en el supuesto de revalorizaciones contables realizadas en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable.

6. En los supuestos de fusión, escisión, total y parcial, y aportación, deberá proseguirse para cada elemento patrimonial adquirido el método de amortización a que estaba sujeto, excepto si el contribuyente prefiere aplicar a los mismos su propio método de amortización.

Artículo 4. *Amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto.*

1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al precio de adquisición o coste de producción del elemento patrimonial del inmovilizado alguno de los siguientes coeficientes:

a) El coeficiente de amortización lineal máximo establecido en la tabla.

b) El coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización establecido en la tabla.

c) Cualquier otro coeficiente de amortización lineal comprendido entre los dos anteriormente mencionados.

A los efectos de aplicar lo previsto en el apartado 3.1.º del artículo 11 de la Ley del Impuesto, cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún período impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente previsto en la letra b) anterior, se entenderá que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores períodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación de lo previsto en la letra a) anterior, corresponde al período impositivo citado en primer lugar, hasta el importe de la amortización que hubiera correspondido por aplicación de lo dispuesto en la referida letra b) anterior.

2. Cuando un elemento patrimonial se utilice diariamente en más de un turno normal de trabajo, podrá amortizarse en función del coeficiente formado por la suma de:

a) el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, y

b) el resultado de multiplicar la diferencia entre el coeficiente de amortización lineal máximo y el coeficiente de amortización lineal que se deriva del período máximo de amortización, por el cociente entre las horas diarias habitualmente trabajadas y ocho horas.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a aquellos elementos que por su naturaleza técnica deban ser utilizados de forma continuada.

3. Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.

b) Si se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, éste podrá ser tomado como base para la aplicación del coeficiente de amortización lineal máximo.

c) Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el contribuyente podrá determinar aquél pericialmente. Establecido dicho precio de adquisición o coste de producción se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior.

Tratándose de elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades, según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, la amortización se calculará de acuerdo con lo previsto en la letra b), excepto si el precio de adquisición hubiese sido superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo.

A los efectos de este apartado no se considerarán como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años.

Artículo 5. *Amortización según porcentaje constante.*

1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según porcentaje constante, la depreciación se entenderá efectiva si se corresponde con el resultado de aplicar al valor pendiente de amortización del elemento patrimonial un porcentaje constante que se determinará ponderando cualquiera de los coeficientes que resulte de la aplicación de la tabla de amortización establecida en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley del Impuesto por los siguientes coeficientes:

a) 1,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización inferior a 5 años.

b) 2, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 5 e inferior a 8 años.

c) 2,5, si el elemento patrimonial tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

El período de amortización será el correspondiente al coeficiente de amortización lineal elegido.

En ningún caso el porcentaje constante podrá ser inferior al 11 por ciento.

El importe pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho período impositivo.

2. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante el método de amortización según porcentaje constante.

3. Los elementos patrimoniales adquiridos usados podrán amortizarse mediante el método de amortización según porcentaje constante, aplicando el porcentaje constante a que se refiere el apartado 1.

Artículo 6. *Amortización según números dígitos.*

1. Cuando el contribuyente utilice el método de amortización según números dígitos la depreciación se entenderá efectiva si la cuota de amortización se obtiene por aplicación del siguiente método:

a) Se obtendrá la suma de dígitos mediante la adición de los valores numéricos asignados a los años en que se haya de amortizar el elemento patrimonial. A estos efectos, se asignará el valor numérico mayor de la serie de años en que haya de amortizarse el elemento patrimonial al año en que deba comenzar la amortización, y para los años siguientes, valores numéricos sucesivamente decrecientes en una unidad, hasta llegar al último considerado para la amortización, que tendrá un valor numérico igual a la unidad.

La asignación de valores numéricos también podrá efectuarse de manera inversa a la prevista en el párrafo anterior.

El período de amortización podrá ser cualquiera de los comprendidos entre el período máximo y el que se deduce del coeficiente de amortización lineal máximo según la tabla de amortización establecida en la Ley del Impuesto, ambos inclusive.

b) Se dividirá el precio de adquisición o coste de producción entre la suma de dígitos obtenida según el párrafo anterior, determinándose así la cuota por dígito.

c) Se multiplicará la cuota por dígito por el valor numérico que corresponda al período impositivo.

2. Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante el método de amortización según números dígitos.

3. Los elementos patrimoniales adquiridos usados podrán amortizarse mediante el método de amortización según números dígitos, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.

Artículo 7. *Planes de amortización.*

1. Los contribuyentes podrán proponer a la Administración tributaria un plan para la amortización de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias.

2. La solicitud deberá contener los siguientes datos:

a) Descripción de los elementos patrimoniales objeto del plan especial de amortización, indicando la actividad a la que se hallen adscritos y su ubicación.

b) Método de amortización que se propone, indicando la distribución temporal de las amortizaciones que se derivan del mismo.

c) Justificación del método de amortización propuesto.

d) Precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales.

e) Fecha de inicio de la amortización de los elementos patrimoniales.

En el caso de elementos patrimoniales en construcción, se indicará la fecha prevista en que deba comenzar la amortización.

3. La solicitud se presentará dentro del período de construcción o de amortización de los elementos patrimoniales.

El contribuyente podrá desistir de la solicitud formulada.

4. La Administración tributaria podrá recabar del contribuyente cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.

El contribuyente podrá, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

5. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al contribuyente, quien dispondrá de un plazo de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes.

6. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

a) Aprobar el plan de amortización formulado por el contribuyente.

b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, un plan de amortización que difiera del inicialmente presentado.

c) Desestimar el plan de amortización formulado por el contribuyente.

La resolución será motivada.

El procedimiento deberá finalizar antes de tres meses contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano.

7. Transcurrido el plazo a que hace referencia el apartado anterior, sin haberse producido una resolución expresa, se entenderá aprobado el plan de amortización formulado por el contribuyente.

8. El plan de amortización aprobado surtirá efecto en los períodos impositivos que finalicen tras la presentación del mismo, salvo que expresamente se establezca una fecha distinta.

9. Los planes de amortización aprobados podrán ser modificados a solicitud del contribuyente, observándose las normas previstas en los apartados anteriores. Dicha solicitud deberá presentarse en el período impositivo en el cual deba surtir efecto dicha modificación.

10. Los planes de amortización aprobados podrán aplicarse a aquellos otros elementos patrimoniales de idénticas características cuya amortización vaya a comenzar antes del transcurso de 3 años contados desde la fecha de notificación del acuerdo de aprobación del plan de amortización, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, tecnológico, jurídico y económico determinantes del método de amortización aprobado. Dicha aplicación deberá ser objeto de comunicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria con anterioridad a la finalización del período impositivo en que deba surtir efecto.

11. Será competente para instruir y resolver el expediente el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.

CAPÍTULO III

Cobertura del riesgo de crédito en entidades financieras

Artículo 8. *Ámbito de aplicación.*

Lo previsto en este capítulo será de aplicación a las entidades de crédito obligadas a formular sus cuentas anuales individuales de acuerdo con las normas establecidas por el Banco de España, así como a las sucursales de entidades de crédito residentes en el extranjero que operen en España. También se aplicará, en su caso, a las sociedades para la gestión de activos a que se refiere el artículo 3 de la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, así como a las entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades de la entidad de crédito en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, en relación con los activos inmobiliarios adjudicados o recibidos en pago de deudas, en los términos establecidos en el apartado 5 del artículo 9 de este Reglamento.

Asimismo, resultará de aplicación a los fondos de titulización a que se refiere el título III de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, en relación con

la deducibilidad de las correcciones valorativas por deterioro de valor de los instrumentos de deuda valorados por su coste amortizado.

Artículo 9. *Cobertura del riesgo de crédito.*

1. Serán deducibles las dotaciones correspondientes a las coberturas de riesgos dudosos que resulten de la estimación individualizada o de la aplicación de las metodologías internas para la estimación colectiva de coberturas previstas en el anejo 9 de la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros. No obstante, el total agregado de las dotaciones resultantes de metodologías internas para las estimaciones colectivas, únicamente será deducible hasta el importe total agregado que resulte de aplicar los porcentajes de cobertura estimados por el Banco de España a modo de solución alternativa para tales estimaciones colectivas que se contienen en el referido anejo 9.

En el caso de entidades que no hayan desarrollado metodologías internas, serán deducibles, como máximo, las dotaciones por coberturas de riesgos dudosos que resulten de aplicar los porcentajes de cobertura estimados por el Banco de España a modo de solución alternativa señalados en el párrafo anterior.

2. Tratándose de la cobertura del denominado riesgo-país, serán deducibles las dotaciones que no excedan del importe total agregado que resulte de aplicar los porcentajes de cobertura estimados por el Banco de España a modo de solución alternativa en el anejo 9 de la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España.

3. En ningún caso serán deducibles las dotaciones correspondientes a la cobertura del riesgo de los siguientes créditos:

a) Los identificados como operaciones sin riesgo apreciable de acuerdo con el anejo 9 de la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España.

b) Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

c) La parte de los créditos garantizada con garantías reales eficaces, determinadas de acuerdo con el anejo 9 de la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, y una vez aplicados los descuentos sobre el valor de referencia allí establecidos.

d) La parte de los créditos garantizada por garantes identificados como sin riesgo apreciable o con contratos de seguro de crédito o caución.

e) Los adeudados por personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley del Impuesto, salvo que estén en situación de concurso, y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en el texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo.

f) Los adeudados por partidos políticos, sindicatos de trabajadores, asociaciones empresariales, colegios profesionales y cámaras oficiales, salvo que estén en situación de concurso, y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la el texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, o concurran otras circunstancias debidamente justificadas que evidencien unas reducidas posibilidades de cobro.

g) Tratándose de la cobertura del denominado riesgo-país, no serán deducibles las dotaciones para cubrir las exposiciones fuera de balance.

4. Serán deducibles las dotaciones que correspondan a riesgo normal y riesgo normal en vigilancia especial a que se refiere el anejo 9 de la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, con el límite del resultado de aplicar el uno por ciento sobre la variación positiva global en el período impositivo del importe de los riesgos que, de acuerdo con los criterios establecidos en el referido anejo 9, deba ser objeto de cobertura, excluidos los correspondientes a los créditos enumerados en el apartado 3 de este artículo y a los valores negociados en mercados secundarios organizados.

5. A los efectos de lo previsto en este artículo serán deducibles las dotaciones por deterioro de los activos inmobiliarios adjudicados o recibidos en pago de deudas de las entidades de crédito a los que sea de aplicación el apartado V del anejo 9 de la Circular

4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, que permanezcan en el balance de la entidad de crédito, siempre que no superen los importes que resulten de lo establecido en dicho apartado V.

En el supuesto de que los activos inmobiliarios adjudicados o recibidos en pago de deudas de las entidades de crédito se aporten, transmitan, o mantengan en una sociedad para la gestión de activos a que se refiere el artículo 3 de la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, o en una entidad que forme parte del mismo grupo de sociedades de la entidad de crédito en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, serán deducibles, siempre que se respeten los criterios de la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, y por el importe máximo que resultaría de aplicar el citado apartado V, las dotaciones por correcciones derivadas de la pérdida de valor de los activos, tanto si consisten en dotaciones por deterioro de los activos inmobiliarios efectuadas en esas sociedades o entidades como, en su caso, en dotaciones efectuadas en la entidad de crédito por deterioro del valor de sus participaciones en las mismas o por otros deterioros derivados de la pérdida de valor de los activos inmobiliarios.

No obstante, las señaladas dotaciones deducibles en la entidad de crédito tendrán como límite el importe máximo a que se refiere el párrafo anterior minorado en las dotaciones por deterioro de los activos inmobiliarios que hubieran resultado fiscalmente deducibles en las citadas sociedades y entidades. En este caso, en el supuesto de que sea de aplicación el régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VI del título VII de la Ley del Impuesto, el importe que resulte fiscalmente deducible no será objeto de eliminación.

En el supuesto de que conforme a la normativa vigente la entidad de crédito no pudiera aplicar el régimen especial de consolidación fiscal con las citadas sociedades o entidades, las dotaciones por deterioro de los activos inmobiliarios en estas últimas tendrán como límite el importe máximo a que se refiere el párrafo segundo de este apartado, minorado en las dotaciones por deterioro de participaciones o por otros deterioros derivados de la pérdida de valor de los activos inmobiliarios que hubieran resultado fiscalmente deducibles en la entidad de crédito, de acuerdo con lo establecido en dicho párrafo.

CAPÍTULO IV

Planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales. Planes especiales de inversiones y gastos de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común

Artículo 10. *Planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales.*

1. De acuerdo con el apartado 4 del artículo 14 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes podrán someter a la Administración tributaria un plan de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales.

2. La solicitud deberá contener los siguientes datos:

a) Descripción de las obligaciones del contribuyente o compromisos adquiridos por el mismo para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente.

b) Descripción técnica y justificación de la necesidad de la actuación a realizar.

c) Importe estimado de los gastos correspondientes a la actuación medioambiental y justificación del mismo.

d) Criterio de imputación temporal del importe estimado de los gastos correspondientes a la actuación medioambiental y justificación del mismo.

e) Fecha de inicio de la actuación medioambiental.

3. La solicitud se presentará dentro de los 3 meses siguientes a la fecha de nacimiento de la obligación o compromiso de la actuación medioambiental.

El contribuyente podrá desistir de la solicitud formulada.

4. La Administración tributaria podrá recabar del contribuyente cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.

El contribuyente podrá, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

5. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al contribuyente, quien dispondrá de un plazo de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes.

6. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

a) Aprobar el plan de gastos formulado por el contribuyente.

b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, un plan alternativo de gastos.

c) Desestimar el plan de gastos formulado por el contribuyente.

La resolución será motivada.

El procedimiento deberá finalizar en el plazo de tres meses.

7. Transcurrido el plazo a que hace referencia el apartado anterior, sin haberse notificado una resolución expresa, se entenderá aprobado el plan de gastos formulado por el contribuyente.

8. Los planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales aprobados podrán modificarse a solicitud del contribuyente, observándose las normas previstas en los apartados anteriores. Dicha solicitud habrá de presentarse dentro de los 3 últimos meses del período impositivo en el cual deba surtir efecto la modificación.

Artículo 11. *Planes especiales de inversiones y gastos de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.*

1. Cuando se pruebe que las inversiones y gastos deben efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en el apartado 1 del artículo 112 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes podrán presentar planes especiales de inversiones y gastos.

2. La solicitud deberá contener los siguientes datos:

a) Descripción de los gastos, inversiones y sus importes realizados dentro del plazo previsto en el apartado 1 del artículo 112 de la Ley del Impuesto.

b) Descripción de las inversiones o gastos pendientes objeto del plan especial.

c) Importe efectivo o previsto de las inversiones o gastos del plan.

d) Descripción del plan temporal de realización de la inversión o gasto.

e) Descripción de las circunstancias específicas que justifican el plan especial de inversiones y gastos.

3. El plan especial de reinversión se presentará antes de la finalización del último período impositivo a que se refiere el apartado 1 del artículo 112 de la Ley del Impuesto.

El contribuyente podrá desistir de la solicitud formulada.

4. La Administración tributaria podrá recabar del contribuyente cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios. Asimismo, será preceptivo recabar informe de los organismos de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en materia forestal en las que tenga su domicilio fiscal el contribuyente.

El contribuyente podrá, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

5. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al contribuyente, quien dispondrá de un plazo de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes.

6. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

a) Aprobar el plan especial de inversiones y gastos formulado por el contribuyente.

b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, un plan especial de inversiones y gastos alternativo.

c) Desestimar el plan especial de inversiones y gastos formulado por el contribuyente.

La resolución será motivada.

El procedimiento deberá finalizar en el plazo de tres meses.

7. Transcurrido el plazo a que hace referencia el apartado anterior, sin haberse notificado una resolución expresa, se entenderá aprobado el plan especial de inversiones y gastos.

8. En caso de incumplimiento total o parcial del plan, el contribuyente regularizará su situación tributaria en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 125 de la Ley del Impuesto, teniendo en cuenta la inversión o gasto propuesta y la efectivamente realizada.

Artículo 12. *Órgano competente.*

Será competente para instruir y resolver el procedimiento relativo a planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales y de inversiones y gastos de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.

CAPÍTULO V

Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas.

Sección 1.ª Elementos generales de la información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas

Artículo 13. *Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas.*

1. Las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo, definido en los términos establecidos en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, y no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente, deberán aportar la información país por país a que se refiere el artículo 14 de este Reglamento.

Asimismo, deberán aportar esta información aquellas entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra, así como los establecimientos permanentes en territorio español de entidades no residentes del grupo, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que no exista una obligación de información país por país en términos análogos a la prevista en este apartado respecto de la referida entidad no residente en su país o territorio de residencia fiscal.

b) Que, existiendo un acuerdo internacional en el sentido de la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, con el país o territorio en el que resida fiscalmente la referida entidad no residente, no exista un acuerdo de intercambio automático de información entre autoridades competentes, respecto de dicha información, con el citado país o territorio.

c) Que, existiendo un acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información con el país o territorio en el que reside fiscalmente la referida entidad no residente, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo que haya sido comunicado por la Administración tributaria española a las entidades dependientes o a los establecimientos permanentes residentes en territorio español en el plazo previsto en el presente apartado.

No obstante lo anterior, no existirá la obligación de aportar la información por las señaladas entidades dependientes o establecimientos permanentes en territorio español cuando el grupo multinacional haya designado para que presente la referida información a una entidad dependiente constitutiva del grupo que sea residente en un Estado miembro de la Unión Europea, o bien cuando la información haya sido ya presentada en su territorio de residencia fiscal por otra entidad no residente nombrada por el grupo como subrogada de la entidad matriz a efectos de dicha presentación. En el supuesto de que se trate de una entidad subrogada con residencia fiscal en un territorio fuera de la Unión Europea, deberá cumplir las condiciones previstas en el apartado 2 de la sección II del anexo III de la

Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

En el caso de que, existiendo varias entidades dependientes residentes en territorio español, una de ellas hubiera sido designada o nombrada por el grupo multinacional para presentar la información, será únicamente esta la obligada a dicha presentación.

Lo establecido en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la entidad designada o nombrada no pudiera obtener toda la información necesaria para presentar la información país por país de acuerdo con lo establecido en el artículo siguiente.

Asimismo, dentro del supuesto previsto en el párrafo segundo del presente apartado, la entidad residente en territorio español o el establecimiento permanente en territorio español obligados a presentar la información país por país deberán solicitar a la entidad no residente la información correspondiente al grupo. Si la entidad no residente se negara a suministrar todo o parte de dicha información, la entidad residente en territorio español o el establecimiento permanente en territorio español presentarán la información de que dispongan y notificarán esta circunstancia a la Administración tributaria.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, cualquier entidad residente en territorio español que forme parte de un grupo obligado a presentar la información aquí establecida deberá comunicar a la Administración tributaria la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad obligada a elaborar esta información. Esta comunicación deberá realizarse antes de la finalización del período impositivo al que se refiera la información.

El plazo para presentar la información prevista en este apartado concluirá transcurridos doce meses desde la finalización del período impositivo. El suministro de dicha información se efectuará en el modelo elaborado al efecto, que se aprobará por Orden de la Ministra de Hacienda.

2. A los efectos de lo dispuesto en artículo 18.3 de la Ley del Impuesto, las personas o entidades vinculadas, con el objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán aportar, a requerimiento de la Administración tributaria, la siguiente documentación específica:

a) La documentación a que se refiere el artículo 15 de este Reglamento, relativa a las operaciones vinculadas del grupo al que pertenece el contribuyente, definido en los términos establecidos en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, incluyendo a los establecimientos permanentes que formen parte del mismo.

b) La documentación del contribuyente a que se refiere el artículo 16 de este Reglamento. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español estarán igualmente obligados a aportar esta documentación.

Esta documentación deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración, y es independiente de cualquier documentación o información adicional que la Administración tributaria pueda solicitar en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

La documentación específica señalada deberá elaborarse de acuerdo con los principios de proporcionalidad y suficiencia. En su preparación, el contribuyente podrá utilizar aquella documentación relevante de que disponga para otras finalidades.

3. No obstante, la documentación específica señalada en el apartado anterior no resultará de aplicación:

a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de la Ley del Impuesto.

b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de la Ley del Impuesto.

c) A las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

4. El contribuyente deberá incluir en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Sección 2.ª Información país por país

Artículo 14. *Información país por país.*

1. La información país por país establecida en este artículo resultará exigible a las entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 13 de este Reglamento, exclusivamente, cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros.

2. La información país por país comprenderá, respecto del período impositivo de la entidad dominante, de forma agregada, por cada país o jurisdicción:

a) Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.

b) Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.

c) Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.

d) Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.

e) Importe de la cifra de capital y otros resultados no distribuidos en la fecha de conclusión del período impositivo.

f) Plantilla media.

g) Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.

h) Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas.

i) Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.

3. La información establecida en este artículo se presentará en euros.

Sección 3.ª Documentación específica

Artículo 15. *Documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente.*

1. La documentación relativa al grupo, a que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo 13 de este Reglamento, deberá comprender:

a) Información relativa a la estructura y organización del grupo:

1.º Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.

2.º Identificación de las distintas entidades que formen parte del grupo.

b) Información relativa a las actividades del grupo:

1.º Actividades principales del grupo, así como descripción de los principales mercados geográficos en los que opera el grupo, fuentes principales de beneficios y cadena de suministro de aquellos bienes y servicios que representen, al menos, el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del grupo, correspondiente al período impositivo.

2.º Descripción general de las funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos utilizados por las distintas entidades del grupo, incluyendo los cambios respecto del período impositivo anterior.

3.º Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo.

4.º Relación y breve descripción de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios relevantes entre entidades del grupo.

5.º Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes, realizadas durante el período impositivo.

c) Información relativa a los activos intangibles del grupo:

1.º Descripción general de la estrategia global del grupo en relación al desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de investigación y desarrollo, así como la dirección de las mismas.

2.º Relación de los activos intangibles del grupo relevantes a efectos de precios de transferencia, indicando las entidades titulares de los mismos, así como descripción general de la política de precios de transferencia del grupo en relación con los mismos.

3.º Importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones vinculadas del grupo, derivadas de la utilización de los activos intangibles, identificando las entidades del grupo afectadas y sus territorios de residencia fiscal.

4.º Relación de acuerdos entre las entidades del grupo relativos a intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y acuerdos de licencias.

5.º Descripción general de cualquier transferencia relevante sobre activos intangibles realizada en el período impositivo, incluyendo las entidades, países e importes.

d) Información relativa a la actividad financiera:

1.º Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con personas o entidades ajenas al grupo.

2.º Identificación de las entidades del grupo que realicen las principales funciones de financiación del grupo, así como el país de su constitución y el correspondiente a su sede de dirección efectiva.

3.º Descripción general de la política de precios de transferencia relativa a los acuerdos de financiación entre entidades del grupo.

e) Situación financiera y fiscal del grupo:

1.º Estados financieros anuales consolidados del grupo, siempre que resulten obligatorios para el mismo o se elaboren de manera voluntaria.

2.º Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países.

2. La documentación prevista en este artículo no resultará de aplicación a aquellos grupos en los que el importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto, sea inferior a 45 millones de euros.

3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 18.13 de la Ley del Impuesto constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren el número 1.º de la letra a), los números 1.º, 2.º, 3.º y 5.º de la letra b), el número 1.º de la letra c) y los números 1.º y 3.º de la letra d) del apartado 1 de este artículo. A estos mismos efectos tendrá la consideración de dato cada una de las informaciones a que se refiere el número 2.º de la letra a), el número 4.º de la letra b), los números 2.º, 3.º, 4.º y 5.º de la letra c), el número 2.º de la letra d) y los números 1.º y 2.º de la letra e) del apartado 1 de este artículo.

Artículo 16. *Documentación específica del contribuyente.*

1. La documentación específica del contribuyente deberá comprender:

a) Información del contribuyente:

1.º Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando los países o territorios en que dichas personas o entidades tienen su residencia fiscal.

2.º Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el período impositivo.

3.º Principales competidores.

b) Información de las operaciones vinculadas:

1.º Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.

2.º Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.

3.º Análisis de comparabilidad detallado, en los términos descritos en el artículo 17 de este Reglamento.

4.º Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

5.º En su caso, criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 18 de este Reglamento.

6.º Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que estén relacionados con las operaciones vinculadas señaladas anteriormente.

7.º Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.

c) Información económico-financiera del contribuyente:

1.º Estados financieros anuales del contribuyente.

2.º Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.

3.º Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.

2. Si, para determinar el valor de mercado, se utilizan otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados distintos en los señalados en las letras a) a e) del artículo 18.4 de la Ley del Impuesto, como pudieran ser métodos de descuento de flujos de efectivo futuro estimados, se describirá detalladamente el método o técnica concreto elegido, así como las razones de su elección.

En concreto, se describirán las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés, tasas de actualización y demás variables en que se basen los citados métodos y técnicas y se justificará la razonabilidad y coherencia de las hipótesis asumidas por referencia a datos históricos, a planes de negocios o a cualquier otro elemento que se considere esencial para la correcta determinación del valor y su adecuación al principio de libre competencia.

Deberá maximizarse el uso de datos observables de mercado, que deberán quedar acreditados, y se limitará, en la medida de lo posible, el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La documentación que deberá mantenerse a disposición de la Administración tributaria comprenderá los informes, documentos y soportes informáticos necesarios para la verificación de la correcta aplicación del método de valoración y del valor de mercado resultante.

3. Las obligaciones documentales previstas en el apartado 1 anterior se referirán al período impositivo en el que el contribuyente haya realizado la operación vinculada.

Cuando la documentación elaborada para un período impositivo continúe siendo válida en otros posteriores, no será necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de que deban efectuarse las adaptaciones que fueran necesarias.

4. En el supuesto de personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto, sea inferior a 45 millones de euros, la documentación específica tendrá el siguiente contenido simplificado:

a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
c) Identificación del método de valoración utilizado.
d) Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

En el supuesto de personas o entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto, esta documentación específica se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Estas entidades no deberán aportar los comparables a que se refiere la letra d) anterior.

5. El contenido simplificado de la documentación específica a que se refiere el apartado anterior no resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

a) Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
b) Las operaciones de transmisión de negocios.
c) Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
d) Las operaciones de transmisión de inmuebles.
e) Las operaciones sobre activos intangibles.

No obstante, en el supuesto de entidades a que se refiere el artículo 101 de la Ley del Impuesto o personas físicas y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las obligaciones específicas de documentación no deberán incorporar el análisis de comparabilidad a que se refiere el artículo 17 de este Reglamento.

6. A efectos de lo dispuesto en el artículo 18.13 de la Ley del Impuesto, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren el número 1.º, 2.º y 3.º de la letra a), los números 3.º, 4.º y 7.º de la letra b), los números 1.º, 2.º y 3.º de la letra c) del apartado 1 así como la información a que se refiere el apartado 2 de este artículo. A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato cada una de las informaciones a que se refiere los números 1.º, 2.º, 5.º y 6.º de la letra b) del apartado 1 de este artículo y las letras a), b), c) y d) del apartado 4 de este artículo.

CAPÍTULO VI

Reglas de valoración y procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas

Sección 1.ª Determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas. Reglas específicas

Artículo 17. *Determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas: análisis de comparabilidad.*

1. A los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

Para ello deberán tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes.

2. Para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información sobre ellas, las siguientes circunstancias:

a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.

b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.

c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.

d) Las circunstancias económicas que puedan afectar a las operaciones vinculadas, en particular, las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios.

e) Las estrategias empresariales.

Asimismo, a los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia también deberá tenerse en cuenta cualquier otra circunstancia que sea relevante y sobre la que el contribuyente haya podido disponer razonablemente de información, como entre otras, la existencia de pérdidas, la incidencia de las decisiones de los poderes públicos, la existencia de ahorros de localización, de grupos integrados de trabajadores o de sinergias.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

3. Cuando las operaciones vinculadas que realice el contribuyente se encuentren estrechamente ligadas entre sí, hayan sido realizadas de forma continua o afecten a un conjunto de productos o servicios muy similares, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad a que se refiere el apartado anterior se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones.

4. Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 anterior que afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando los ajustes de comparabilidad necesarios.

5. El análisis de comparabilidad previsto en este artículo forma parte de la documentación a que se refiere el artículo 16 de este Reglamento y cumplimenta la obligación prevista en el número 3.º de la letra b) del apartado 1 del citado artículo.

6. El grado de comparabilidad, la naturaleza de la operación y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los principales factores que determinarán, en cada caso, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, el método de valoración más adecuado.

7. Cuando, a pesar de no existir datos suficientes, se haya podido determinar un rango de valores que cumpla razonablemente el principio de libre competencia, teniendo en cuenta el proceso de selección de comparables y las limitaciones de la información disponible, se podrán utilizar medidas estadísticas para minimizar el riesgo de error provocado por defectos en la comparabilidad.

Artículo 18. *Requisitos de los acuerdos de reparto de costes suscritos entre personas o entidades vinculadas.*

A efectos de lo previsto en el apartado 7 del artículo 18 de la Ley del Impuesto, los acuerdos de reparto de costes de bienes y servicios suscritos por el contribuyente deberán incluir la identificación de las demás personas o entidades participantes, en los términos previstos en la letra a) del apartado 1 del artículo 16 de este Reglamento, el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes, la forma de cálculo de sus respectivas aportaciones, especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes, consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes así como cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.

Sección 2.ª Comprobación de las operaciones vinculadas

Artículo 19. *Comprobación de las operaciones vinculadas.*

1. Cuando la comprobación de las operaciones vinculadas no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la regularización que resulte por aplicación del artículo 18 de la Ley del Impuesto. La liquidación derivada de este acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Si el contribuyente interpone recurso o reclamación contra la liquidación provisional practicada como consecuencia de la regularización practicada, se notificará dicha liquidación y la existencia del procedimiento revisor a las demás personas o entidades vinculadas afectadas al objeto de que puedan personarse en el procedimiento, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 223.3 y 232.3 de la Ley 58/2003.

Transcurridos los plazos oportunos sin que el contribuyente haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación provisional practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

3. Una vez que la liquidación practicada al contribuyente haya adquirido firmeza, la Administración tributaria regularizará de oficio la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas, salvo que estas hubieran ya efectuado la referida regularización con carácter previo. La regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación o, en su caso, de una autoliquidación o de una liquidación derivada de una solicitud de rectificación de la autoliquidación practicada al contribuyente.

En el caso de impuestos en los que existen períodos impositivos, esta regularización deberá comprender todos aquellos que estén afectados por la corrección llevada a cabo por la Administración tributaria, derivada de la comprobación de la operación vinculada.

La regularización incluirá, en su caso, los correspondientes intereses de demora calculados desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación de cada uno de los períodos impositivos en los que la operación vinculada

haya surtido efectos o, si la regularización diera lugar a una devolución y la autoliquidación se presentó fuera de plazo desde la fecha de la presentación extemporánea de la autoliquidación.

Los intereses se calcularán hasta la fecha en que se practica la liquidación o, en su caso, la autoliquidación, correspondiente al período impositivo en que la regularización de dicha operación es eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.12.3.º de la Ley del Impuesto y en el primer párrafo de este apartado.

La regularización realizada por la Administración tributaria deberá ser tenida en cuenta por los contribuyentes en las declaraciones que se presenten tras la firmeza de la liquidación, cuando la operación vinculada produzca efectos en las mismas.

Para la práctica de la liquidación anterior, los órganos de inspección podrán ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, y realizar las actuaciones de obtención de información que consideren necesarias.

Las personas o entidades afectadas que puedan invocar un tratado o convenio que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, podrán acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección, de acuerdo con lo dispuesto en el número 5.º del apartado 12 del artículo 18 de la Ley del Impuesto.

Sección 3.ª Restitución patrimonial

Artículo 20. *Restitución patrimonial derivada de las diferencias entre el valor convenido y el valor de mercado de las operaciones vinculadas.*

1. En aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.11 de la Ley del Impuesto.

2. No se aplicará lo dispuesto en el apartado anterior cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas. Para ello, el contribuyente deberá justificar dicha restitución antes de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación de lo señalado en el apartado anterior.

CAPÍTULO VII

Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas

Sección 1.ª Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas

Artículo 21. *Actuaciones previas.*

1. Las personas o entidades vinculadas que pretendan solicitar a la Administración tributaria que determine el valor de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas, en condiciones que respeten el principio de libre competencia podrán presentar una solicitud previa, cuyo contenido será el siguiente:

a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.
b) Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo.
c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.

2. La Administración tributaria analizará la solicitud previa, pudiendo recabar de los interesados las aclaraciones pertinentes y comunicará a los interesados la viabilidad o no del acuerdo previo de valoración.

Artículo 22. *Inicio del procedimiento.*

1. Las personas o entidades vinculadas podrán solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de estas, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 25.8 de este Reglamento.

Dicha solicitud podrá comprender la determinación del valor de mercado de las rentas estimadas por operaciones realizadas por un contribuyente con un establecimiento permanente en el extranjero, en aquellos supuestos en que así esté establecido en un convenio para evitar la doble imposición internacional que le resulte de aplicación.

La solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia, y que contendrá una descripción del método y del análisis seguido para determinar el valor de mercado.

La solicitud deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita conocen y aceptan la solicitud de valoración.

2. La solicitud deberá acompañarse de la documentación a que se refieren los artículos 15 y 16 de este Reglamento, en cuanto resulte aplicable a la propuesta de valoración, y se adaptará a las circunstancias del caso.

Artículo 23. *Régimen de la documentación presentada.*

1. La documentación presentada únicamente tendrá efectos en relación al procedimiento regulado en este capítulo y será exclusivamente utilizada respecto del mismo.

2. Lo previsto en los artículos anteriores no eximirá a los contribuyentes de las obligaciones que les incumben de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o en otra disposición, en cuanto el cumplimiento de las mismas pudiera afectar a la documentación referida en el artículo 21 de este Reglamento.

3. En los casos de desistimiento, caducidad o desestimación de la propuesta se procederá a la devolución de la documentación aportada.

Artículo 24. *Tramitación.*

La Administración tributaria examinará la propuesta junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los contribuyentes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.

Artículo 25. *Terminación y efectos del acuerdo.*

1. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

a) Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente

b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.

c) Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

2. El acuerdo previo de valoración se formalizará en un documento que incluirá al menos:

a) Lugar y fecha de su formalización.

b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los de los contribuyentes a los que se refiere la propuesta.

c) Conformidad de los contribuyentes con el contenido del acuerdo.

d) Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.

e) Elementos esenciales del método de valoración y valor o intervalo de valores que se derivan del mismo.

f) Períodos impositivos o de liquidación a los que será aplicable el acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.

g) Asunciones críticas cuyo acaecimiento condiciona la aplicabilidad del acuerdo en los términos recogidos en dicho acuerdo.

3. En la desestimación de la propuesta de valoración se incluirá junto con la identificación de los contribuyentes los motivos por los que la Administración tributaria desestima la propuesta.

4. El procedimiento deberá finalizar en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.

5. La Administración tributaria y los contribuyentes deberán aplicar lo que resulte de la propuesta aprobada.

6. La Administración tributaria podrá comprobar que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada.

Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes.

7. El desistimiento de cualquiera de los contribuyentes determinará la terminación del procedimiento.

8. El acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al vigente en la fecha de aprobación del acuerdo.

Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones realizadas en períodos impositivos anteriores, siempre que no hubiera prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

Artículo 26. *Recursos.*

La resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse.

Artículo 27. *Órganos competentes.*

Será competente para instruir, resolver y, en caso de modificación del acuerdo, iniciar el procedimiento el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.

Artículo 28. *Información sobre la aplicación del acuerdo para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas.*

Conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, los contribuyentes presentarán un escrito relativo a la aplicación del acuerdo previo de valoración aprobado, cuyo contenido deberá comprender, entre otra, la siguiente información:

a) Operaciones realizadas en el período impositivo o de liquidación al que se refiere la declaración a las que ha sido de aplicación el acuerdo previo.

b) Precios o valores a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo previo.

c) Descripción, si las hubiere, de las variaciones significativas de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración.

d) Operaciones efectuadas en el período impositivo o de liquidación similares a aquéllas a las que se refiere el acuerdo previo, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito del acuerdo previo.

e) Aquella que se determine en el propio acuerdo.

No obstante, en los acuerdos firmados con otras Administraciones, la documentación que deberá presentar el contribuyente anualmente será la que se derive del propio acuerdo.

Artículo 29. *Modificación del acuerdo previo de valoración.*

1. En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas o tecnológicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse de oficio o a instancia de los contribuyentes.

2. La solicitud de modificación deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita, conocen y aceptan la solicitud de modificación, y deberá contener la siguiente información:

a) Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.
b) Modificación que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.

El desistimiento de cualquiera de las personas o entidades afectadas determinará la terminación del procedimiento de modificación.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los contribuyentes, quienes dispondrán al efecto de un plazo de 15 días, dictará resolución motivada, que podrá:

1.º Aprobar la modificación formulada por el contribuyente.
2.º Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.
3.º Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, confirmando o dejando sin efecto el acuerdo previo de valoración inicialmente aprobado.

3. Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la propuesta se notificará a los contribuyentes quienes dispondrán de un plazo de un mes contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta para:

a) Aceptar la modificación.
b) Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.
c) Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:

1.º Aprobar la modificación, si los contribuyentes la han aceptado.
2.º Aprobar, con la aceptación de los contribuyentes, una modificación alternativa.
3.º Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración.
4.º Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.

4. En el caso de mediar un acuerdo con otra Administración tributaria, la modificación del acuerdo previo de valoración requerirá la previa modificación del acuerdo alcanzado con dicha Administración. A tal efecto se seguirá el procedimiento previsto en el artículo 31 y siguientes de este Reglamento.

5. El procedimiento deberá finalizarse en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.

6. La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.

7. La aprobación de la modificación, tendrá los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.

8. La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial determinará la extinción de los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, en

relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación o, en su caso, a la comunicación de propuesta de modificación.

9. La desestimación de la modificación formulada por los contribuyentes determinará:

a) La confirmación de los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.

b) La extinción de los efectos previstos en el artículo 25 de este Reglamento, respecto de las operaciones que se realicen con posterioridad a la solicitud de modificación, en los demás casos.

Artículo 30. *Prórroga del acuerdo previo de valoración.*

1. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que se prorrogue el plazo de validez del acuerdo de valoración que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud deberá presentarse antes de los 6 meses previos a la finalización de dicho plazo de validez y se acompañará de la documentación que consideren conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.

2. La solicitud de prórroga del acuerdo previo de valoración deberá ser suscrita por las personas o entidades que suscribieron el acuerdo previo cuya prórroga se solicita, y deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones conocen y aceptan la solicitud de prórroga.

3. La Administración tributaria dispondrá de un plazo de 6 meses para examinar la documentación a que se refiere el apartado 1 anterior, y notificar a los contribuyentes la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo de valoración previa. A tales efectos, la Administración podrá solicitar cualquier información y documentación adicional.

4. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo de valoración previa, la solicitud podrá considerarse desestimada.

5. La resolución por la que se acuerde la prórroga del acuerdo o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que en puedan dictarse.

Sección 2.ª Acuerdos previos de valoración de operaciones vinculadas con otras administraciones tributarias

Artículo 31. *Procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias.*

El procedimiento para la celebración de acuerdos con otras Administraciones tributarias se regirá por las normas previstas en este capítulo con las especialidades establecidas en los artículos 32 a 36 de este Reglamento.

Artículo 32. *Inicio del procedimiento.*

1. En el caso de que los contribuyentes soliciten que la propuesta formulada se someta a la consideración de otras Administraciones tributarias del país o territorio en el que residan las personas o entidades vinculadas, la Administración tributaria valorará la procedencia de iniciar dicho procedimiento. La desestimación del inicio del procedimiento deberá ser motivada, y no podrá ser impugnada.

2. Cuando la Administración tributaria en el curso de un procedimiento previo de valoración, considere oportuno someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias que pudieran resultar afectadas, lo pondrá en conocimiento las personas o entidades vinculadas. La aceptación por parte del contribuyente será requisito previo a la comunicación a la otra Administración.

3. El contribuyente deberá presentar la solicitud de inicio acompañada de la documentación prevista en el artículo 22 de este Reglamento.

Artículo 33. *Tramitación.*

1. En el curso de las relaciones con otras Administraciones tributarias, las personas o entidades vinculadas vendrán obligados a facilitar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta de valoración.

Los contribuyentes podrán participar en las actuaciones encaminadas a concretar el acuerdo, cuando así lo convengan los representantes de ambas Administraciones tributarias.

2. La propuesta de acuerdo de las Administraciones tributarias se pondrá en conocimiento de los sujetos interesados, cuya aceptación será un requisito previo a la firma del acuerdo entre las Administraciones implicadas.

La oposición a la propuesta de acuerdo determinará la desestimación de la propuesta de valoración.

Artículo 34. *Resolución.*

En caso de aceptación de la propuesta de acuerdo, el órgano competente suscribirá el acuerdo con las otras Administraciones tributarias, dándose traslado de una copia del mismo a los interesados.

Artículo 35. *Órganos competentes.*

Será competente para iniciar, informar, instruir el procedimiento, establecer las relaciones pertinentes con las Administraciones a que se refiere el artículo anterior, resolver el procedimiento y suscribir el acuerdo con la otra Administración tributaria el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.

Artículo 36. *Solicitud de otra Administración tributaria.*

Cuando otra Administración tributaria solicite a la Administración tributaria la iniciación de un procedimiento dirigido a suscribir un acuerdo para la valoración de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se observarán las reglas previstas en los artículos anteriores en cuanto resulten de aplicación.

CAPÍTULO VIII

Documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales

Artículo 37. *Documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales.*

A efectos de lo previsto en el artículo 19.2 de la Ley del Impuesto, quienes realicen operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales estarán obligados a mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación específica prevista en el capítulo V del título I de este Reglamento, con las siguientes especialidades:

a) No será de aplicación lo establecido en la letra d) del artículo 13.3 de este Reglamento.

b) Deberá mantenerse la documentación relativa a todas las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, y el contribuyente acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

c) La documentación a que se refiere el artículo 16.1.a) de este Reglamento deberá comprender, adicionalmente, cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, la

identificación de las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 18.13 de la Ley del Impuesto tendrá la consideración de dato cada una de las personas y administradores a que se refiere esta letra.

d) A las operaciones con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, que no tengan la consideración de personas o entidades vinculadas en los términos establecidos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto, no les será exigible la documentación específica del contribuyente prevista en el artículo 16 de este Reglamento respecto de servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en estas, así como los gastos accesorios y conexos, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que el contribuyente pruebe que la realización de la operación a través de un país o territorio considerado como paraíso fiscal responde a la existencia de motivos económicos válidos

2.º Que el contribuyente realice operaciones equiparables con personas o entidades no vinculadas que no residan en países o territorios considerados como paraísos fiscales y acredite que el valor convenido de la operación se corresponde con el valor convenido en dichas operaciones equiparables, una vez efectuadas, en su caso, las correspondientes correcciones que resulten necesarias.

CAPÍTULO IX

Valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica

Artículo 38. *Valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica.*

1. Las personas o entidades que tengan el propósito de realizar actividades de investigación científica o de innovación tecnológica podrán solicitar a la Administración tributaria la valoración, conforme a las reglas del Impuesto sobre Sociedades y, con carácter previo y vinculante, de los gastos correspondientes a dichas actividades que consideren susceptibles de disfrutar de la deducción a la que se refiere el artículo 35 de la Ley del Impuesto.

2. La solicitud deberá presentarse por escrito antes de efectuar los gastos correspondientes y contendrá, como mínimo, lo siguiente:

a) Identificación de la persona o entidad solicitante.

b) Identificación y descripción del proyecto de investigación científica o innovación tecnológica a que se refiere la solicitud, indicando las actividades concretas que se efectuarán, los gastos en los que se incurrirá para la ejecución de las mismas y el período de tiempo en el que se realizarán tales actividades.

c) Propuesta de valoración de los gastos que se realizarán, expresando la regla de valoración aplicada y las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración.

3. La Administración tributaria examinará la documentación referida en el apartado anterior, pudiendo requerir al solicitante cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la solicitud. Tanto la Administración tributaria como el solicitante podrán solicitar o aportar informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración. Asimismo, podrán proponer la práctica de las pruebas que entiendan pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en derecho.

4. Una vez instruido el procedimiento y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, la Administración tributaria lo pondrá de manifiesto al solicitante, junto con el contenido y las conclusiones de las pruebas efectuadas y los informes solicitados, para que pueda formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes en el plazo de 15 días.

5. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

a) Aprobar la propuesta formulada inicialmente por el contribuyente.
b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, otra propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada
c) Desestimar la propuesta formulada por el contribuyente.

6. La resolución será motivada y, en el caso de que sea aprobatoria, contendrá, al menos:

a) Lugar y fecha de su formalización
b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del contribuyente.
c) Conformidad del contribuyente con la valoración realizada.
d) Descripción de la operación a que se refiere la propuesta.
e) Valoración realizada por la Administración tributaria conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, con indicación de los gastos y de las actividades concretas a que se refiere, así como del método de valoración utilizado, con indicación de sus elementos esenciales.
f) Plazo de vigencia de la valoración y fecha de su entrada en vigor.

7. El procedimiento deberá finalizar en el plazo máximo de 6 meses, contados desde la fecha en que la propuesta haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de la Administración tributaria. La falta de contestación de la Administración tributaria en los plazos indicados implicará la aceptación de los valores propuestos por el contribuyente.
8. La resolución que se dicte no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que se efectúen como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución.
9. La Administración tributaria deberá aplicar la valoración de los gastos que resulte de la resolución durante su plazo de vigencia, siempre que no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron dicha valoración.
10. La documentación aportada por el solicitante únicamente tendrá efectos en relación con este procedimiento. Los funcionarios que intervengan en el procedimiento deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los documentos y demás información que conozcan en el curso del mismo.
11. El órgano competente para informar, instruir y resolver el procedimiento será el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.

CAPÍTULO X

Acuerdos previos de valoración o de calificación y valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles

Artículo 39. *Inicio del procedimiento.*

1. Las personas o entidades que tengan el propósito de realizar las operaciones susceptibles de acogerse a la reducción recogida en el artículo 23 de la Ley del Impuesto, podrán solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración de los ingresos procedentes de la cesión de los activos a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo y de los gastos asociados a los mismos, así como de las rentas generadas en la transmisión, o un acuerdo previo de calificación y valoración que comprenderá la calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo, y la valoración de los ingresos y gastos asociados a los mismos, así como de las rentas generadas en la transmisión.
2. La solicitud deberá presentarse por escrito, con carácter previo a la realización de las operaciones que motiven la aplicación de la reducción del artículo 23 de la Ley del Impuesto, y contendrá, como mínimo, lo siguiente:

a) Identificación de la persona o entidad solicitante y de las personas o entidades cesionarios.

b) Descripción del activo que pretende ser objeto de cesión o transmisión.

c) En su caso, descripción del derecho de uso o explotación que se pretende establecer y duración del mismo.

d) En el procedimiento de calificación y valoración, calificación motivada de los activos a los efectos del artículo 23 de la Ley del Impuesto.

e) Propuesta de valoración de los ingresos y de los gastos asociados a la cesión del activo, o de las rentas generadas en su transmisión con indicación del valor de adquisición y transmisión, expresando el método o criterio de valoración aplicado y las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración.

f) Demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

3. Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de la solicitud cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que la propuesta de valoración, o de calificación y valoración, que se pretende formular carezca manifiestamente de fundamento para determinar el valor de los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, o bien de las rentas generadas en la transmisión, o la calificación del activo como apto.

b) Que se hubiesen desestimado propuestas de valoración, o de calificación y valoración, sustancialmente iguales a la propuesta que se pretende formular.

4. La documentación presentada únicamente tendrá efectos en relación con el procedimiento regulado en este capítulo y será exclusivamente utilizada respecto del mismo.

5. Lo previsto en los apartados anteriores no eximirá a los contribuyentes de las obligaciones que les incumben de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o en otra disposición.

6. En los casos de desistimiento, archivo, inadmisión o desestimación de la propuesta se procederá a la devolución de la documentación aportada.

Artículo 40. *Tramitación.*

1. La Administración tributaria examinará la solicitud junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los contribuyentes, en cualquier momento, cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.

2. En el procedimiento del acuerdo previo de calificación y valoración, el órgano competente para instruir deberá solicitar informe vinculante a la Dirección General de Tributos, en relación con la calificación de los activos a efectos de la aplicación de la reducción del artículo 23 de la Ley del Impuesto. En caso de estimarlo procedente, la Dirección General de Tributos podrá solicitar opinión no vinculante al respecto al Ministerio de Economía y Competitividad.

La Dirección General de Tributos evacuará el informe, que se comunicará al órgano solicitante en el plazo máximo de 3 meses. Este plazo no computará en el plazo máximo establecido en el apartado 6 del artículo 41 de este Reglamento.

Artículo 41. *Terminación y efectos del acuerdo.*

1. La resolución que ponga fin al procedimiento del acuerdo previo de valoración podrá:

a) Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente.

b) Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.

c) Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

2. La resolución que ponga fin al procedimiento del acuerdo previo de calificación y valoración podrá:

a) Calificar los activos como no aptos a los efectos del artículo 23 de la Ley del Impuesto.

b) Calificar los activos como aptos y aprobar la propuesta de valoración formulada inicialmente por el contribuyente.

c) Calificar los activos como aptos y aprobar otra propuesta alternativa, con la aceptación del contribuyente.

d) Calificar los activos como aptos y desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

3. El acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, tendrá carácter vinculante y se formalizará en un documento que incluirá al menos:

a) Lugar y fecha de su formalización.

b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del contribuyente.

c) Conformidad del contribuyente con el contenido del acuerdo.

d) Descripción de la operación a la que se refiere la propuesta.

e) En el caso del acuerdo previo de calificación y valoración, calificación motivada de los activos a los efectos del artículo 23 de la Ley del Impuesto.

f) Valoración que se derive del acuerdo, con indicación de los elementos esenciales del método de valoración empleado, así como las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación.

g) Plazo de vigencia del acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.

4. En la desestimación de la propuesta de valoración o de calificación y valoración se incluirá junto con la identificación del contribuyente los motivos por los que la Administración tributaria desestima la misma.

5. El desistimiento del solicitante determinará la terminación del procedimiento.

6. El procedimiento deberá finalizar en el plazo máximo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.

7. La Administración tributaria y el contribuyente deberán aplicar la valoración y, en su caso, calificación, que resulte de la resolución, durante su plazo de vigencia, siempre que no varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron dicha calificación y valoración.

8. La Administración tributaria podrá comprobar que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos y que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada. Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes.

9. La resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse.

Artículo 42. *Órgano competente.*

Será competente para instruir, resolver y, en el caso de modificación del acuerdo, iniciar, el procedimiento a que se refiere este capítulo el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.

Artículo 43. *Modificación del acuerdo previo de valoración o de calificación y valoración.*

1. En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas que han determinado la valoración, existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas. El procedimiento de modificación podrá iniciarse de oficio o a instancia de los contribuyentes.

2. La solicitud de modificación deberá ser suscrita por la persona o entidad solicitante, y deberá contener la siguiente información:

a) Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.

b) Modificación de la valoración que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.

El desistimiento del solicitante determinará la terminación del procedimiento.

La Administración tributaria podrá requerir a los contribuyentes, en cualquier momento, cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia del contribuyente, que dispondrá al efecto de un plazo de 15 días, dictará resolución motivada, que podrá:

1.º Aprobar la modificación de valoración formulada por el contribuyente.

2.º Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada.

3.º Desestimar la modificación formulada por el contribuyente, confirmando o dejando sin efecto la propuesta de valoración inicialmente aprobada. No obstante, no afectará a la calificación de los activos, realizada en el acuerdo previo de calificación y valoración inicial.

3. Cuando el procedimiento de modificación haya sido iniciado por la Administración tributaria, el contenido de la propuesta se notificará al contribuyente que dispondrá de un plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, para:

a) Aceptar la modificación.

b) Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.

c) Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, dictará resolución motivada, que podrá:

1.º Aprobar la modificación, si el contribuyente la ha aceptado.

2.º Aprobar la modificación alternativa formulada por el contribuyente.

3.º Dejar sin efecto el acuerdo por el que se aprobó la propuesta inicial de valoración, sin que afecte a la calificación de los activos en el supuesto de un acuerdo previo de calificación y valoración inicial.

4.º Declarar la continuación de la aplicación de la propuesta de valoración inicial.

4. El procedimiento deberá finalizarse en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse desestimada.

5. La resolución que ponga fin al procedimiento de modificación no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que puedan dictarse.

6. La aprobación de la modificación tendrá los efectos previstos en el artículo 41 de este Reglamento, desde la solicitud de la modificación o, en su caso, desde la comunicación de propuesta de modificación.

7. La resolución por la que se deje sin efecto el acuerdo previo de valoración inicial, o de calificación y valoración inicial en relación con la valoración, determinará, respecto de ésta, la extinción de los efectos previstos en el artículo 41 de este Reglamento, desde la solicitud de la modificación o, en su caso, desde la comunicación de propuesta de modificación.

8. La desestimación de la modificación formulada por el contribuyente determinará:

a) La confirmación de los efectos previstos en el artículo 41 de este Reglamento, cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.

b) La extinción de los efectos previstos en el artículo 41 de este Reglamento, desde la desestimación.

Artículo 44. *Prórroga del acuerdo previo de valoración o del acuerdo previo de calificación y valoración.*

1. El contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria que se prorrogue el plazo de validez del acuerdo de valoración, o de calificación y valoración, que hubiera sido aprobado. Dicha solicitud deberá presentarse antes de los 6 meses previos a la finalización de dicho plazo de validez y se acompañará de la documentación que considere conveniente

para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.

2. La Administración tributaria dispondrá de un plazo de 6 meses para examinar la documentación a que se refiere el apartado 1 anterior, y notificar a los contribuyentes la prórroga o no del plazo de validez del acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración. A tales efectos, la Administración podrá solicitar cualquier información y documentación adicional así como la colaboración del contribuyente.

3. Transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior sin haber notificado la prórroga del plazo de validez del acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración, la solicitud podrá considerarse desestimada.

4. La resolución por la que se acuerde o se deniegue la prórroga o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que en su día puedan dictarse.

TÍTULO II

Límites en las ayudas derivadas de la aplicación del Derecho de la Unión Europea

Artículo 45. *Límites de la acumulación de las ayudas al sector cinematográfico.*

En cumplimiento de lo dispuesto en la normativa comunitaria, la deducción prevista en el apartado 2 del artículo 36 de la Ley del Impuesto resultará de aplicación, siempre que se tengan en cuenta los siguientes límites:

a) Las producciones que generen derecho a la referida deducción deberán tener un coste mínimo de 2 millones de euros.

b) La base de la deducción no podrá superar el 80 por ciento del coste total de la producción.

TÍTULO III

Reglas de aplicación de determinados regímenes especiales

CAPÍTULO I

Agrupaciones de interés económico españolas y europeas, uniones temporales de empresas

Artículo 46. *Obligaciones de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de las uniones temporales de empresas.*

1. Las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, a las que resulte de aplicación el régimen especial previsto en el capítulo II del título VII de la Ley del Impuesto, deberán presentar, conjuntamente con su declaración por dicho Impuesto, una relación de las personas o entidades que ostenten los derechos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro el último día del período impositivo, con los siguientes datos:

a) Identificación, domicilio fiscal y porcentaje de participación de los socios o de las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio.

b) Importe total de las cantidades a imputar a las personas o entidades que ostenten los derechos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro que sean residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente en el mismo, relativas a los siguientes conceptos:

1.º Resultado contable.

2.º Gastos financieros netos no deducidos por la entidad.

3.º Reserva de capitalización no aplicada por la entidad.

4.º Base imponible, minorada o incrementada, en su caso, en las cantidades derivadas de la aplicación de la reserva de nivelación.

5.º Base de las deducciones para evitar la doble imposición internacional y, en su caso, porcentaje de participación en la entidad de la que procede la renta.

6.º Base de las bonificaciones.

7.º Base de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, así como, en su caso, la base de la deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material nuevos.

8.º Retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la agrupación de interés económico.

c) Dividendos y participaciones en beneficios distribuidos con cargo a reservas, distinguiendo los que correspondan a ejercicios en que a la entidad no le hubiese sido aplicable el régimen especial.

2. Las agrupaciones de interés económico deberán notificar a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro las cantidades totales a imputar y la imputación individual realizada con los conceptos previstos en la letra b) del apartado anterior, en cuanto fueran imputables de acuerdo con las normas de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. A los efectos de la no tributación de los dividendos y participaciones en beneficios establecida en el párrafo primero del apartado 3 del artículo 43 de la Ley del Impuesto, las agrupaciones deberán incluir en la memoria de las cuentas anuales la siguiente información:

a) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en régimen general.

b) Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos impositivos en los que tributaron en el régimen especial, distinguiendo entre los que correspondieron a socios residentes en territorio español de aquellos que correspondieron a socios no residentes en territorio español.

c) En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada de entre las tres a las que, por la clase de beneficios de los que procedan, se refieren las letras a) y b) anteriores.

4. Las menciones en la memoria anual a que se refiere el apartado anterior deberán ser efectuadas mientras existan reservas de las referidas en la letra b) de dicho apartado, aun cuando la entidad no tribute en el régimen especial.

5. Las obligaciones de información establecidas en los apartados 3 y 4 de este artículo serán también exigibles respecto de las sucesivas entidades que ostenten la titularidad de las reservas referidas en la letra b) del apartado 3.

6. Lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, en la medida en que resulte de aplicación, obligará a las uniones temporales de empresas sujetas al régimen especial previsto en el capítulo II del título VII de la Ley del Impuesto, en relación con sus empresas miembros residentes en territorio español el último día del período impositivo.

CAPÍTULO II

Régimen de consolidación fiscal

Artículo 47. *Aplicación y obligaciones de información de las entidades acogidas al régimen de consolidación fiscal.*

1. El ejercicio de la opción por el régimen de consolidación fiscal se comunicará a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad representante o a las Dependencias Regionales de Inspección o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes cuando la entidad representante se halle adscrita a ellas.

La comunicación contendrá los siguientes datos:

a) Identificación de las entidades que integran el grupo fiscal.

En el caso de que la entidad dominante sea no residente en territorio español se exigirá, adicionalmente, la identificación de esta.

En el caso de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, se exigirá, adicionalmente, la identificación de la entidad no residente en territorio español a la que pertenecen aquellos.

b) Copia de los acuerdos por los que las entidades del grupo han optado por el régimen de consolidación fiscal y, en el caso de que la entidad dominante sea no residente en territorio español, documento en el que se designe a la entidad representante.

c) Relación del porcentaje de participación directo o indirecto mantenido por la entidad dominante respecto de todas y cada una de las entidades que integran el grupo fiscal, porcentaje de derechos de voto poseídos sobre las mismas y la fecha de adquisición de las respectivas participaciones.

La entidad representante manifestará que se cumplen todos los requisitos establecidos en el artículo 58 de la Ley del Impuesto.

2. Los órganos administrativos referidos en el apartado anterior comunicarán a la entidad representante el número del grupo fiscal otorgado.

3. Será competente para la comprobación e investigación de las entidades integradas en los grupos que tributen en el régimen de consolidación fiscal el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica.

CAPÍTULO III

Régimen de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea

Artículo 48. *Comunicación del régimen especial.*

1. La realización de las operaciones reguladas en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto deberá ser objeto de comunicación a la Administración tributaria.

La comunicación será efectuada por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se efectuará por la entidad transmitente.

No obstante, tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación deberá ser efectuada por los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español. En caso contrario, la comunicación la realizará la entidad transmitente.

2. La comunicación deberá efectuarse dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha de inscripción de la escritura pública en que se documente la operación.

Si la inscripción no fuera necesaria, el plazo se computará desde la fecha en que se otorgue la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación.

En las operaciones de cambio de domicilio social, la comunicación deberá efectuarse dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha de inscripción en el registro del Estado miembro del nuevo domicilio social de la escritura pública o documento equivalente en que se documente la operación.

No obstante, tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación se realizará en el plazo previsto para la presentación de las declaraciones o autoliquidaciones correspondientes a los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español. En caso contrario, se aplicará el plazo previsto en el primer párrafo de este apartado.

3. La comunicación se dirigirá a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de las entidades, o establecimientos permanentes si se trata de entidades no residentes, que, conforme a los apartados anteriores, estén obligadas a efectuarla, o a las Dependencias Regionales de Inspección o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, tratándose de contribuyentes adscritos a las mismas.

Artículo 49. *Contenido de la comunicación.*

La comunicación deberá contener:

a) Identificación de las entidades participantes en la operación y descripción de la misma.

b) Copia de la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación.

c) En el caso de que las operaciones se hubieran realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también deberá aportarse copia del correspondiente folleto informativo.

d) Indicación, en su caso, de la no aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto.

CAPÍTULO IV

Régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero

Artículo 50. *Contratos de arrendamiento financiero.*

1. El ejercicio de la opción establecida en el apartado 8 del artículo 106 de la Ley del Impuesto será objeto de comunicación a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

2. La comunicación de la opción deberá realizarse antes de la finalización del período impositivo en el que se pretenda que surta efectos.

3. La comunicación contendrá, como mínimo, los siguientes datos:

a) Identificación del activo objeto del contrato de arrendamiento financiero.

b) Indicación de la fecha de inicio efectivo y fin del período de construcción del activo.

c) Determinación de los importes y del momento temporal en que se van a satisfacer las cuotas del contrato de arrendamiento financiero.

d) Indicación de que los activos reúnen requisitos técnicos y de diseño singulares y que no se corresponden con una producción en serie.

CAPÍTULO V

Régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros

Artículo 51. *Comunicación de la opción y de la renuncia en el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros.*

1. La opción por el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros deberá comunicarse a la Administración tributaria.

2. El régimen se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a la comunicación y a los sucesivos que concluyan antes de que se comunique a la Administración tributaria la renuncia al mismo.

CAPÍTULO VI

Régimen de las entidades navieras en función del tonelaje

Artículo 52. *Ámbito de aplicación: explotación de buques.*

1. Podrán optar por la tributación por este régimen:

a) Las entidades cuyo objeto social incluya la explotación de buques propios o arrendados. La opción deberá referirse a todos los buques, propios o arrendados, que explote el solicitante, así como a los que se adquieran o arrienden con posterioridad.

b) Las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques. La opción comprenderá todos los buques gestionados por el solicitante, así como los que gestione con posterioridad.

En ambos supuestos, los buques deberán cumplir los requisitos del apartado 2 del artículo 113 de la Ley de Impuesto.

2. La opción podrá extenderse a todos los buques tomados en fletamento por el solicitante. No obstante lo anterior, el tonelaje neto de los buques tomados en fletamento no podrá superar el 75 por ciento del tonelaje total de la flota de la entidad o, en su caso, del grupo fiscal que aplique el régimen, quedando excluidos de éste los buques que ocasionen la superación de dicho límite.

Artículo 53. *Procedimiento de solicitud del régimen.*

1. La solicitud que, en su caso, deberá estar referida a la totalidad de los buques explotados, o respecto de los que se realice la gestión técnica y de tripulación, por las entidades del mismo grupo fiscal que cumplan las condiciones indicadas en el artículo anterior deberá ir acompañada de los siguientes documentos:

a) Estatutos de la entidad, o proyecto de éstos si aún no se ha constituido.

b) Respecto de las entidades ya constituidas, certificado de inscripción de la entidad en el registro de buques y empresas navieras o en el registro especial de buques y empresas navieras, y respecto de las no constituidas, proyecto de constitución o solicitud de inscripción en los citados registros. Esta documentación no se exigirá a las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques.

c) Identificación y descripción de las actividades de las entidades respecto de las cuales se solicita la aplicación del régimen.

d) Acreditación, respecto de cada buque, del título en virtud del cual se utiliza o se utilizará, o se lleva a cabo, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación, del ámbito territorial en el que se llevará a cabo su gestión estratégica y comercial, de su abanderamiento y de su afectación exclusiva a las actividades contempladas en el artículo 113.2.b) de la Ley del Impuesto.

e) En el caso de sociedades ya constituidas, el último balance aprobado de la entidad.

f) Acreditación o, en el caso de entidades no constituidas, previsión del valor neto contable y del valor de mercado de los buques en que concurran las circunstancias previstas en el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 114 de la Ley del Impuesto.

g) En el caso de entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques, documento demostrativo del cumplimiento de las prescripciones del código CGS, expedido en los términos establecidos en la prescripción 13.2 del Código Internacional de Gestión y para la Seguridad de la Explotación de los buques y la prevención de la contaminación, adoptado por la Organización Marítima Internacional mediante la Resolución A 741.

2. La solicitud se presentará antes de la finalización del período impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos.

3. El órgano competente para la instrucción y resolución de este procedimiento será la Dirección General de Tributos, que podrá solicitar del contribuyente cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.

Asimismo, podrá recabar informe de los organismos competentes para verificar la existencia de una contribución a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, especialmente en lo relativo al nivel tecnológico de los buques que garantice la seguridad en la navegación y la prevención de la contaminación del medio ambiente y al mantenimiento del empleo comunitario tanto a bordo como en tareas auxiliares al transporte marítimo, y para verificar la actividad realizada por las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques. La solicitud del citado informe determinará la interrupción del plazo de resolución a que se refiere el apartado 5 de este artículo.

El contribuyente podrá, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

4. Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al contribuyente, quien dispondrá de un plazo de 15 días para formular las alegaciones, así como para presentar los documentos y justificaciones que estime oportunos.

5. La resolución que ponga fin al procedimiento será motivada y podrá:

a) Autorizar el régimen de las entidades navieras en función del tonelaje, determinando el período impositivo a partir del cual surtirá efectos. La autorización se concederá por un período de diez años.

b) Desestimar la concesión del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje.

La solicitud deberá resolverse en el plazo de tres meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya sido presentada o desde la fecha de su subsanación a requerimiento de dicho órgano, transcurrido el cual podrá entenderse denegada.

6. El contribuyente podrá solicitar prórrogas de la autorización inicial por períodos adicionales de diez años. Dicha solicitud de prórroga se presentará antes de que finalice el período impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos.

7. Si con posterioridad a la concesión de una autorización el contribuyente adquiere, arrienda, toma en fletamento o gestiona, en su totalidad, otros buques que cumplan los requisitos del régimen, deberá presentar, en los términos expuestos en los apartados anteriores, una nueva solicitud referida a estos. La autorización adicional se concederá por el período temporal de vigencia que reste a la autorización inicial de régimen.

Artículo 54. *Renuncia e incumplimiento del régimen.*

1. El contribuyente podrá renunciar a la aplicación del régimen. La renuncia se presentará antes de que finalice el período impositivo respecto del que se pretende que tenga efectos. Durante los cinco años siguientes a la fecha anterior no se podrá solicitar una nueva aplicación del régimen.

2. El incumplimiento de los requisitos establecidos en este régimen supondrá la pérdida inmediata del derecho a aplicarlo y determinará la obligación de ingresar, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que dicho incumplimiento tuvo lugar, las cuotas íntegras correspondientes a todos los ejercicios en los que el régimen resultó de aplicación, calculadas conforme al régimen general del Impuesto, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes. Durante los cinco años siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que tuvo lugar el incumplimiento no se podrá solicitar una nueva aplicación del régimen.

CAPÍTULO VII

Partidos políticos

Artículo 55. *Explotaciones económicas propias de los Partidos Políticos exentas en el Impuesto sobre Sociedades.*

1. Para disfrutar de la exención prevista en el artículo 10.º, dos.d) de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, estos deberán formular solicitud dirigida al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria antes de que finalice el periodo impositivo en que deba surtir efectos.

El partido político solicitante aportará, junto con el escrito de solicitud, copia simple de la escritura de constitución y estatutos, certificado de inscripción en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio de Interior así como, memoria, en la que se explique y justifique que las explotaciones económicas para las que solicita la exención coinciden con su propia actividad.

A estos efectos, se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con la actividad propia del partido político cuando:

a) Contribuyan directa o indirectamente a la consecución de sus fines.

b) Cuando el disfrute de esta exención no produzca distorsiones en la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

c) Que se preste en condiciones de igualdad a colectividades genéricas de personas. Se entenderá que no se cumple este requisito cuando los promotores, afiliados, compromisarios y miembros de sus órganos de dirección y administración, así como los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, sean los destinatarios

principales de la actividad o se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

2. El órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica resolverá de forma motivada la exención solicitada. Dicha exención quedará condicionada, a la concurrencia en todo momento, de las condiciones y requisitos previstos en la Ley Orgánica 8/2007 y en el presente artículo.

Se entenderá otorgada la exención si el citado órgano no ha notificado la resolución en un plazo de seis meses.

3. Una vez concedida la exención a que se refieren los apartados anteriores no será preciso reiterar su solicitud para su aplicación a los períodos impositivos siguientes, salvo que se modifiquen las circunstancias que justificaron su concesión o la normativa aplicable.

El partido político deberá comunicar al órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica cualquier modificación relevante de las condiciones o requisitos exigibles para la aplicación de la exención. Dicho órgano podrá declarar, previa audiencia del partido político por un plazo de diez días, si procede o no la continuación de la aplicación de la exención. De igual forma se procederá cuando la Administración tributaria conozca por cualquier medio la modificación de las condiciones o los requisitos para la aplicación de la exención.

4. El incumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de esta exención determinará la pérdida del derecho a su aplicación a partir del propio período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

5. Para favorecer el adecuado control de la actividad económico-financiera de los partidos políticos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicará al Tribunal de Cuentas las solicitudes de exención presentadas y el resultado de las mismas.

Artículo 56. *Acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto de las rentas exentas percibidas por los partidos políticos.*

La acreditación de los partidos políticos a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 11.º, dos de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, se efectuará mediante certificado expedido por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica, previa solicitud a la que se acompañará copia del certificado de inscripción en el Registro de Partidos Políticos del Ministerio del Interior.

Este certificado hará constar su período de vigencia, que se extenderá desde la fecha de su emisión hasta la finalización del período impositivo en curso del solicitante.

TÍTULO IV

Gestión del Impuesto

CAPÍTULO I

Índice de entidades, devolución y obligaciones de colaboración

Artículo 57.Índice *de entidades.*

1. Mediante el censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores a que se refiere el artículo 9 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimiento de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se llevará en cada una de las Delegaciones el índice de entidades a que se refiere el artículo 118 de la Ley del Impuesto.

2. Las modificaciones censales y solicitudes de baja del índice de los contribuyentes adscritos a las Dependencias Regionales de Inspección y a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se dirigirán, en el primer caso, a las Delegaciones Especiales correspondientes a su domicilio fiscal y en el segundo a la referida Delegación Central.

3. Cuando se hubiera dictado acuerdo de baja provisional como consecuencia de lo previsto en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 119 de la Ley del Impuesto y, posteriormente, la entidad presentara las declaraciones omitidas, el órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria acordará la rehabilitación de la inscripción en el índice y remitirá el acuerdo al Registro Público en el que se hubiera extendido la nota marginal correspondiente para la cancelación de la misma.

Artículo 58. *Devolución.*

Las devoluciones a que se refiere el artículo 127 de la Ley del Impuesto se realizarán por transferencia bancaria. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá autorizar la devolución por cheque cruzado cuando concurran las circunstancias que lo justifiquen.

Artículo 59. *Colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones.*

1. La Administración tributaria podrá hacer efectiva la colaboración social en la presentación de declaraciones por este Impuesto a través de acuerdos con las Comunidades Autónomas y otras Administraciones Públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

2. Los acuerdos a que se refiere el apartado anterior podrán referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

a) Campañas de información y difusión.

b) Asistencia en la realización de declaraciones y en su cumplimentación correcta y veraz.

c) Remisión de declaraciones a la Administración tributaria.

d) Subsanación de defectos, previa autorización de los contribuyentes.

e) Información del estado de tramitación de las devoluciones, previa autorización de los contribuyentes.

3. La Administración tributaria proporcionará la asistencia técnica necesaria para el desarrollo de las indicadas actuaciones sin perjuicio de ofrecer dichos servicios con carácter general a los contribuyentes.

4. Mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se establecerán los supuestos y condiciones en que las entidades que hayan suscrito los citados acuerdos podrán presentar por medios telemáticos declaraciones, declaraciones-liquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas.

Dicha Orden podrá prever igualmente que otras personas o entidades accedan a dicho sistema de presentación por medios telemáticos en representación de terceras personas.

Artículo 59 bis. *Autoliquidaciones rectificativas.*

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

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el motivo de la rectificación del obligado tributario sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio internacional se podrá instar la rectificación a través del procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y desarrollado en los artículos 126 a 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Si este motivo concurriese con otros de distinta naturaleza, por estos últimos el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa.

2. La autoliquidación rectificativa de una autoliquidación previa se podrá presentar antes de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria

mediante liquidación o el derecho a solicitar la devolución que, en su caso, proceda. Cuando se presente fuera del plazo de declaración tendrá el carácter de extemporánea.

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

4. La autoliquidación rectificativa podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad. En particular:

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

b) En los casos no contemplados en la letra anterior, cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la obligación de abono de intereses de demora conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 120 de dicha Ley.

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

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

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

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

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

6. En el caso de los grupos fiscales que apliquen el régimen de consolidación fiscal regulado en los artículos 55 a 75 de la Ley del Impuesto, deberá presentarse tanto la autoliquidación rectificativa del grupo fiscal como las autoliquidaciones rectificativas individuales de aquellas entidades integrantes del grupo fiscal que den lugar a la autoliquidación rectificativa del mismo.

Téngase en cuenta que este artículo, añadido por la disposición final 5 del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, Ref. BOE-A-2024-1771, entra en vigor cuando lo haga la orden ministerial aprobada por la persona titular del Ministerio de Hacienda por la que se aprueben los correspondientes modelos de declaración, según establece su disposición final 11.d).

CAPÍTULO II

Obligación de retener e ingresar a cuenta

Artículo 60. *Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.*

1. Deberá practicarse retención, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al perceptor, respecto de:

a) Las rentas derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a terceros de capitales propios y las restantes rentas comprendidas en el artículo 25 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.

b) Los premios derivados de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

c) Las contraprestaciones obtenidas como consecuencia de la atribución de cargos de administrador o consejero en otras sociedades.

d) Las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.

e) Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas.

f) Las rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva.

g) Las rentas obtenidas como consecuencia de la reducción de capital con devolución de aportaciones y de la distribución de la prima de emisión realizadas por sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva no sometidas al tipo general de gravamen u organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de capital variable registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversiones, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones, así como por las sociedades amparadas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009 por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

2. Cuando un mismo contrato comprenda prestaciones de servicios o la cesión de bienes inmuebles, conjuntamente con la cesión de bienes y derechos de los incluidos en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley 35/2006, deberá practicar retención sobre el importe total.

Cuando un mismo contrato comprenda el arriendo, subarriendo o cesión de fincas rústicas, conjuntamente con otros bienes muebles, no se practicará la retención excepto si se trata del arrendamiento o cesión de negocios o minas.

3. Deberá practicarse un ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al perceptor respecto de las rentas de los apartados anteriores, cuando sean satisfechas o abonadas en especie.

Artículo 61. *Excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta.*

No existirá obligación de retener ni de ingresar a cuenta respecto de:

a) Los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro.

No obstante, las entidades de crédito y demás instituciones financieras que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre Letras del Tesoro, estarán obligadas a retener respecto de los rendimientos obtenidos por los titulares de las citadas cuentas.

b) Los intereses que constituyan derecho a favor del Tesoro como contraprestación de los préstamos del Estado al crédito oficial.

c) Los intereses y comisiones de préstamos que constituyan ingreso de las entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito inscritos en los registros especiales del Banco de España, residentes en territorio español.

La excepción anterior no se aplicará a los intereses y rendimientos de las obligaciones, bonos u otros títulos emitidos por entidades públicas o privadas, nacionales o extranjeras, que integran la cartera de valores de las referidas entidades.

d) Los intereses de las operaciones de préstamo, crédito o anticipo, tanto activas como pasivas que realice la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales con sociedades en las que tenga participación mayoritaria en el capital, no pudiendo extenderse esta excepción a los intereses de cédulas, obligaciones, bonos u otros títulos análogos.

e) Los intereses percibidos por las sociedades de valores como consecuencia de los créditos o préstamos otorgados en relación con operaciones de compra o venta de valores a que hace referencia el artículo 126.b) de la Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión, así como los intereses percibidos por las empresas de servicios de inversión respecto de las operaciones activas de préstamos o depósitos mencionados en el apartado 1 del artículo 70 del Real Decreto 813/2023, de 8 de noviembre, sobre el régimen jurídico de las empresas de servicios de inversión y de las demás entidades que prestan servicios de inversión.

Tampoco existirá obligación de practicar retención en relación con los intereses percibidos por las entidades de contrapartida central, así como por las entidades que tengan la condición de miembro de una entidad de contrapartida central, como contraprestación a las garantías constituidas en aplicación de lo previsto en el artículo 97.2 de la Ley de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión, de los artículos 41 y 42 del Reglamento (UE) número 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, relativo a los derivados extrabursátiles, las entidades de contrapartida central y los registros de operaciones, y en el Reglamento de la propia entidad de contrapartida central y en sus circulares de desarrollo.

Asimismo, tampoco existirá obligación de practicar retención en relación con los intereses percibidos por las entidades gestoras de los sistemas de pagos reconocidos de conformidad con la Ley 41/1999, de 12 de noviembre, sobre sistemas de pagos y de liquidación de valores, así como por las entidades que tengan la condición de participantes en estos sistemas, procedentes de garantías constituidas en aplicación de lo previsto en la letra d) del artículo 2 de dicha ley, o de las cuentas exclusivamente afectas a la realización de las operaciones propias del correspondiente sistema de pagos.

f) Las primas de conversión de obligaciones en acciones.

g) Las rentas derivadas de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones efectuadas por entidades distintas de las señaladas en la letra g) del apartado 1 del artículo 60 de este Reglamento.

h) Los beneficios percibidos por una sociedad matriz residente en España de sus sociedades filiales residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea, en relación con la retención prevista en el apartado 2 del artículo 62 de este Reglamento, cuando concurran los requisitos establecidos en la letra h) del apartado 1 del artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

i) Los rendimientos procedentes del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

1.º Cuando se trate de arrendamientos de vivienda por empresas para sus empleados.

2.º Cuando la renta satisfecha por el arrendatario a un mismo arrendador no supere los 900 euros anuales.

3.º Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

4.º Cuando los rendimientos deriven de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el artículo 106 de la Ley del Impuesto, en cuanto tengan por objeto bienes inmuebles urbanos.

j) Los rendimientos que sean exigibles entre una agrupación de interés económico española o europea y sus socios, así como los que sean exigibles entre una unión temporal y sus empresas miembros.

k) Los rendimientos de participaciones hipotecarias, préstamos u otros derechos de crédito que constituyan ingreso de los fondos de titulización.

l) Los rendimientos de cuentas en el exterior satisfechos o abonados por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito y establecimientos financieros residentes en España.

m) Los rendimientos satisfechos a entidades que gocen de exención por el Impuesto en virtud de lo dispuesto en un tratado internacional suscrito por España.

n) Los dividendos o participaciones en beneficios, intereses y demás rendimientos satisfechos entre sociedades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal.

ñ) Los dividendos o participaciones en beneficios repartidos por agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y por uniones temporales de empresas, salvo aquellas que deban tributar conforme a las normas generales del Impuesto, que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad haya tributado según lo dispuesto en el régimen especial del capítulo II del título VII de la Ley del Impuesto.

o) Las rentas obtenidas por las entidades exentas a que se refiere el apartado 1 del artículo 9 de la Ley del Impuesto.

La condición de entidad exenta podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho. Mediante la resolución del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con su estructura orgánica, podrán establecerse los medios y forma para acreditar la condición de entidad exenta.

Por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se podrá determinar el procedimiento para poder hacer efectiva la exoneración de la obligación de retención o ingreso a cuenta en relación con los rendimientos derivados de los títulos de la deuda pública del Estado percibidos por las entidades exentas a que se refiere el apartado 1 del artículo 9 de la Ley del Impuesto.

p) Los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto.

A efectos de lo dispuesto en esta letra, la entidad perceptora deberá comunicar a la entidad obligada a retener que concurren los requisitos establecidos en el citado artículo. La comunicación contendrá, además de los datos de identificación del perceptor, los documentos que justifiquen el cumplimiento de los referidos requisitos.

q) Las rentas obtenidas por los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades procedentes de activos financieros, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

1.º Que estén representados mediante anotaciones en cuenta.

2.º Que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español, o en el Mercado Alternativo de Renta Fija, sistema multilateral de negociación creado de conformidad con lo previsto en el título XI de la Ley 24/1988.

No obstante, las entidades de crédito y demás entidades financieras que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre activos financieros estarán obligadas a retener respecto de los rendimientos obtenidos por los titulares de las citadas cuentas.

Las entidades financieras a través de las que se efectúe el pago de intereses de los valores comprendidos en esta letra o que intervengan en la transmisión, amortización o reembolso de los mismos, estarán obligadas a calcular el rendimiento imputable al titular del valor e informar del mismo tanto al titular como a la Administración tributaria, a la que

asimismo, proporcionarán los datos correspondientes a las personas que intervengan en las operaciones antes enumeradas.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá, asimismo, las obligaciones de intermediación e información correspondientes a las separaciones, transmisiones, reconstituciones, reembolsos o amortizaciones de los valores de Deuda pública para los que se haya autorizado la negociación separada del principal y de los cupones. En tales supuestos, las entidades gestoras del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones estarán obligadas a calcular el rendimiento imputable a cada titular e informar del mismo, tanto al titular como a la Administración tributaria, a la que, asimismo, proporcionarán la información correspondiente a las personas que intervengan en las operaciones sobre estos valores.

Se faculta al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas para establecer el procedimiento para hacer efectiva la exclusión de retención regulada en esta letra.

r) Los premios a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 del artículo anterior, cuando su importe no sea superior a 300 euros, así como los premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estén exentos del gravamen especial a que se refiere la disposición adicional trigésima tercera 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.

s) Las rentas obtenidas por los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades procedentes de Deuda emitida por las Administraciones públicas de países de la OCDE y activos financieros negociados en mercados organizados de dichos países.

No obstante, las entidades de crédito y demás entidades financieras que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre los activos financieros a que se refiere el párrafo precedente, estarán obligadas a retener respecto de los rendimientos obtenidos por los titulares de las citadas cuentas.

Las entidades financieras a través de las que se efectúe el pago de intereses de los valores comprendidos en esta letra o que intervengan en la transmisión, amortización o reembolso de los mismos, estarán obligadas a calcular el rendimiento imputable al titular del valor e informar del mismo tanto al titular como a la Administración tributaria, a la que, asimismo, proporcionarán los datos correspondientes a las personas que intervengan en las operaciones antes enumeradas.

Se faculta al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas para establecer el procedimiento para hacer efectiva la exclusión de retención regulada en esta letra.

t) Las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva obtenidas por:

1.º Los fondos de inversión de carácter financiero y las sociedades de inversión de capital variable regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, en cuyos reglamentos de gestión o estatutos tengan establecida una inversión mínima superior al 50 por ciento de su patrimonio en acciones o participaciones de varias instituciones de inversión colectiva de las previstas en los párrafos c) y d), indistintamente, del artículo 48.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio.

2.º Los fondos de inversión de carácter financiero y las sociedades de inversión de capital variable regulados en la Ley 35/2003, en cuyos reglamentos de gestión o estatutos tengan establecida la inversión de, al menos, el 85 por ciento de su patrimonio en un único fondo de inversión de carácter financiero de los regulados en el primer inciso del artículo 3.3 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003. Cuando esta política de inversión se refiera a un compartimento del fondo o de la sociedad de inversión, la excepción a la obligación de retener e ingresar a cuenta prevista en esta letra solo será aplicable respecto de las inversiones que integren la parte del patrimonio de la institución atribuida a dicho compartimento.

La aplicación de la exclusión de retención prevista en esta letra t) requerirá que la institución inversora se encuentre incluida en la correspondiente categoría que, para los tipos

de inversión señalados en los párrafos 1 y 2, tenga establecida la Comisión Nacional del Mercado de Valores, la cual deberá constar en su folleto informativo.

u) Las cantidades satisfechas por entidades aseguradoras a los fondos de pensiones como consecuencia del aseguramiento de planes de pensiones.

Tampoco existirá obligación de retener respecto de las cantidades satisfechas por los fondos de pensiones abiertos como consecuencia del reintegro o movilización de participaciones de los fondos de pensiones inversores o de los planes de pensiones inversores, de acuerdo con lo establecido en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y en sus normas de desarrollo

v) Las rentas obtenidas por el cambio de activos en los que estén invertidas las provisiones de los seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, las entidades de seguros deberán comunicar a las entidades obligadas a practicar la retención, con motivo de la transmisión o reembolso de activos, la circunstancia de que se trata de un contrato de seguro en el que el tomador asume el riesgo de la inversión y en el que se cumplen los requisitos previstos en el artículo 14.2.h) de la Ley 35/2006. La entidad obligada a practicar la retención deberá conservar la comunicación debidamente firmada.

w) Las rentas derivadas del ejercicio de las funciones de liquidación de entidades aseguradoras y de los procesos concursales a que estas se encuentren sometidas obtenidas por el Consorcio de Compensación de Seguros, en virtud de lo dispuesto en el párrafo tercero del apartado 1 del artículo 24 del texto refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros, aprobado por el Real Decreto Legislativo 7/2004, de 29 de octubre.

x) La renta que se ponga de manifiesto en las empresas tomadoras como consecuencia de la variación en los compromisos por pensiones que estén instrumentados en un contrato de seguro colectivo que haya sido objeto de un plan de financiación, en tanto no se haya dado cumplimiento íntegro al mismo, conforme a lo dispuesto en el artículo 36.5, segundo párrafo, del Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios, aprobado por Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre.

y) Las rentas derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones emitidas por las siguientes instituciones de inversión colectiva:

1.º Fondos cotizados y sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas regulados por el artículo 79 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio.

2.º Instituciones de inversión colectiva constituidas en el extranjero análogas a las mencionadas en el número 1.º anterior y distintas de las previstas en el artículo 54 de la Ley del Impuesto, ya coticen en un mercado regulado o en un sistema multilateral de negociación, cualquiera que sea la composición del índice que reproduzcan, repliquen o tomen como referencia, siempre que, además, el reembolso o transmisión no se realice en un mercado situado en un país o territorio considerado como jurisdicción no cooperativa.

z) Las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que perciban las entidades de contrapartida central por las operaciones de préstamo de valores realizadas en aplicación de lo previsto en el apartado 2 del artículo 82 del Real Decreto 878/2015, de 2 de octubre, sobre compensación, liquidación y registro de valores negociables representados mediante anotaciones en cuenta, sobre el régimen jurídico de los depositarios centrales de valores y de las entidades de contrapartida central y sobre requisitos de transparencia de los emisores de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial.

Asimismo, las entidades de contrapartida central tampoco estarán obligadas a practicar retención por las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que abonen como consecuencia de las operaciones de préstamo de valores a las que se refiere el párrafo anterior.

Lo establecido en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de la sujeción de las mencionadas rentas a la retención que corresponda, de acuerdo con la normativa reguladora

del correspondiente impuesto personal del beneficiario de dichas rentas, la cual, cuando proceda, deberá practicar la entidad participante que intermedie en su pago a aquél, a cuyo efecto no se entenderá que efectúa una simple mediación de pago.

Artículo 62. *Sujetos obligados a retener o a efectuar un ingreso a cuenta.*

1. Estarán obligados a retener o ingresar a cuenta cuando satisfagan o abonen rentas de las previstas en el artículo 60 de este Reglamento:

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de bienes y de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

2. No se considerará que una persona o entidad satisface o abona una renta cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago, entendiéndose por tal el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero, excepto que se trate de entidades depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o que tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas de dichos valores. Las citadas entidades depositarias deberán practicar la retención correspondiente siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España.

3. En el caso de premios estará obligado a retener o a ingresar a cuenta la persona o entidad que los satisfaga.

4. En las operaciones sobre activos financieros estarán obligados a retener:

a) En los rendimientos obtenidos en la amortización o reembolso de activos financieros, la persona o entidad emisora. No obstante, en caso de que se encomiende a una entidad financiera la materialización de esas operaciones, el obligado a retener será la entidad financiera encargada de la operación.

Cuando se trate de instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, a su vencimiento estará obligado a retener el fedatario público o institución financiera que intervenga en la presentación al cobro.

b) En los rendimientos obtenidos en la transmisión de activos financieros incluidos los instrumentos de giro a los que se refiere el apartado anterior, cuando se canalice a través de una o varias instituciones financieras, el banco, caja o entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente.

A efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá que actúa por cuenta del transmitente el banco, caja o entidad financiera que reciba de aquél la orden de venta de los activos financieros.

c) En los casos no recogidos en los apartados anteriores, el fedatario público que obligatoriamente debe intervenir en la operación.

5. En las transmisiones de valores de la Deuda del Estado deberá practicar la retención la entidad gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la transmisión.

6. En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, deberán practicar retención o ingreso a cuenta las siguientes personas o entidades:

a) En el caso de reembolso de las participaciones de fondos de inversión, las sociedades gestoras, salvo por las participaciones registradas a nombre de entidades comercializadoras por cuenta de partícipes, respecto de las cuales serán dichas entidades comercializadoras las obligadas a practicar la retención o ingreso a cuenta.

b) En el caso de recompra de acciones por una sociedad de inversión de capital variable cuyas acciones no coticen en bolsa ni en otro mercado o sistema organizado de negociación de valores, adquiridas por el contribuyente directamente o a través de comercializador a la sociedad, la propia sociedad, salvo que intervenga una sociedad gestora; en este caso, será esta.

c) En el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquellas y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores entre los potenciales suscriptores, cuando efectúen el reembolso.

d) En el caso de gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, el representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.7 y la disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

e) En los supuestos en los que no proceda la práctica de retención conforme a los párrafos anteriores, estará obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso. El mencionado pago a cuenta se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 64.4 párrafo primero, 65.3 y 66 de este Reglamento.

7. En las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones y de distribución de la prima de emisión, realizadas por sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva no sometidas al tipo general de gravamen, deberá practicar la retención o ingreso a cuenta la propia sociedad.

En el caso de instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España, estarán obligados a practicar retención o ingreso a cuenta las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquellas y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores, que intervengan en el pago de las rentas

Cuando se trate de organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversiones, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones, la obligación de practicar la retención o ingreso a cuenta corresponderá a la entidad depositaria de los valores o que tenga encargada la gestión de cobro de las rentas derivadas de los mismos.

En los supuestos en los que no proceda la práctica de retención o ingreso a cuenta conforme a los párrafos anteriores, estará obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que reciba la devolución de las aportaciones o la distribución de la prima de emisión. El mencionado pago a cuenta se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 64.8, 65.1 y 66 de este Reglamento.

8. En las operaciones realizadas en España por entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, estará obligada a practicar retención o ingreso a cuenta la entidad aseguradora.

9. Los sujetos obligados a retener asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

La retención e ingreso correspondiente, cuando la entidad pagadora del rendimiento sea la Administración del Estado, se efectuará de forma directa.

Artículo 63. *Calificación de los activos financieros y requisitos fiscales para la transmisión, reembolso y amortización de activos financieros.*

1. Tendrán la consideración de activos financieros con rendimiento implícito aquellos en los que el rendimiento se genere mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento de aquellas operaciones cuyo rendimiento se fije, total o parcialmente, de forma implícita, a través de cualesquier valores mobiliarios utilizados para la captación de recursos ajenos.

Se incluyen como rendimientos implícitos las primas de emisión, amortización o reembolso.

Se excluyen del concepto de rendimiento implícito las bonificaciones o primas de colocación, giradas sobre el precio de emisión, siempre que se encuadren dentro de las prácticas de mercado y que constituyan ingreso en su totalidad para el mediador, intermediario o colocador financiero, que actúe en la emisión y puesta en circulación de los activos financieros regulados en esta norma.

Se considerará como activo financiero con rendimiento implícito cualquier instrumento de giro incluso los originados en operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.

2. Tendrán la consideración de activos financieros con rendimiento explícito aquellos que generen intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como contraprestación a la cesión a terceros de capitales propios y que no esté comprendida en el concepto de rendimientos implícitos en los términos que establece el apartado anterior.

3. Los activos financieros con rendimiento mixto seguirán el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito cuando el efectivo anual que produzcan de esta naturaleza sea igual o superior al tipo de referencia vigente en el momento de la emisión, aunque en las condiciones de emisión, amortización o reembolso se hubiese fijado, de forma implícita, otro rendimiento adicional. Este tipo de referencia será, durante cada trimestre natural, el 80 por ciento del tipo efectivo correspondiente al precio medio ponderado redondeado que hubiera resultado en la última subasta del trimestre precedente, correspondiente a bonos del Estado a tres años, si se tratara de activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años; a bonos del Estado a cinco años, si se tratara de activos financieros con plazo superior a cuatro años pero igual o inferior a siete, y a obligaciones del Estado a 10, 15 o 30 años si se tratara de activos con plazo superior. En el caso de que no pueda determinarse el tipo de referencia para algún plazo, será de aplicación el del plazo más próximo al de la emisión planeada.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, respecto de las emisiones de activos financieros con rendimiento variable o flotante, se tomará como interés efectivo de la operación su tasa de rendimiento interno, considerando únicamente los rendimientos de naturaleza explícita y calculada, en su caso, con referencia a la valoración inicial del parámetro respecto del cual se fije periódicamente el importe definitivo de los rendimientos devengados.

No obstante lo anterior, si se trata de deuda pública con rendimiento mixto, cuyos cupones e importe de amortización se calculan con referencia a un índice de precios, el porcentaje del primer párrafo será el 40 por ciento.

4. Para proceder a la enajenación u obtención del reembolso de los títulos o activos financieros con rendimiento implícito y de activos financieros con rendimiento explícito que deban ser objeto de retención en el momento de su transmisión, amortización o reembolso, habrá de acreditarse la previa adquisición de los mismos con intervención de los fedatarios o instituciones financieras obligados a retener, así como el precio al que se realizó la operación.

Cuando un instrumento de giro se convierta en activo financiero después de su puesta en circulación, ya el primer endoso o cesión deberá hacerse a través de fedatario público o institución financiera, salvo que el mismo endosatario o adquirente sea una institución financiera. El fedatario o institución financiera consignarán en el documento su carácter de activo financiero, con identificación de su primer adquirente o tenedor.

5. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, la persona o entidad emisora, la institución financiera que actúe por cuenta de ésta, el fedatario público o la institución financiera que actúe o intervenga por cuenta del adquirente o depositante, según proceda, deberán extender certificación acreditativa de los siguientes extremos:

a) Fecha de la operación e identificación del activo.
b) Denominación del adquirente.
c) Número de identificación fiscal del citado adquirente o depositante.
d) Precio de adquisición.

De la mencionada certificación, que se extenderá por triplicado, se entregarán dos ejemplares al adquirente, quedando otro en poder de la persona o entidad que certifica.

6. Las instituciones financieras o los fedatarios públicos se abstendrán de mediar o intervenir en la transmisión de estos activos cuando el transmitente no justifique su adquisición de acuerdo con lo dispuesto en este artículo.

7. Las personas o entidades emisoras de los activos financieros a los que se refiere el apartado 4 no podrán reembolsar los mismos cuando el tenedor no acredite su adquisición previa mediante la certificación oportuna, ajustada a lo indicado en el apartado 5 anterior.

El emisor o las instituciones financieras encargadas de la operación que, de acuerdo con el párrafo anterior, no deban efectuar el reembolso al tenedor del título o activo deberán constituir por dicha cantidad depósito a disposición de la autoridad judicial.

La recompra, rescate, cancelación o amortización anticipada exigirán la intervención o mediación de institución financiera o de fedatario público, quedando la entidad o persona emisora del activo como mero adquirente en el caso de que vuelva a poner en circulación el título.

8. El tenedor del título, en caso de extravío de un certificado justificativo de su adquisición, podrá solicitar la emisión del correspondiente duplicado de la persona o entidad que emitió tal certificación.

Esta persona o entidad hará constar el carácter de duplicado de ese documento, así como la fecha de expedición de ese último.

9. En los casos de transmisión lucrativa se entenderá que el adquirente se subroga en el valor de adquisición del transmitente, en tanto medie una justificación suficiente del referido coste.

Artículo 64. *Base para el cálculo de la obligación de retener e ingresar a cuenta.*

1. Con carácter general, constituirá la base para el cálculo de la obligación de retener la contraprestación íntegra exigible o satisfecha.

En el caso de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, la base de la retención estará constituida por todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. En el caso de la amortización, reembolso o transmisión de activos financieros constituirá la base para el cálculo de la obligación de retener la diferencia positiva entre el valor de amortización, reembolso o transmisión y el valor de adquisición o suscripción de dichos activos. Como valor de adquisición se tomará el que figure en la certificación acreditativa de la adquisición. A estos efectos, no se minorarán los gastos accesorios a la operación.

Sin perjuicio de la retención que proceda al transmitente, en el caso de que la entidad emisora adquiera un activo financiero emitido por ella, se practicará la retención e ingreso sobre el rendimiento que obtenga en cualquier forma de transmisión ulterior del título, excluida la amortización.

3. Cuando la obligación de retener tenga su origen en virtud de lo previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 60 de este Reglamento, constituirá la base para el cálculo de la misma el importe del premio.

En el caso de premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estuvieran sujetos y no exentos del gravamen especial de determinadas loterías y apuestas a que se refiere la disposición adicional trigésima tercera 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, la retención se practicará sobre el importe del premio sujeto y no exento, de acuerdo con la referida disposición.

4. Cuando la obligación de retener tenga su origen en virtud de lo previsto en la letra f) del apartado 1 del artículo 60 de este Reglamento, la base de retención será la diferencia entre el valor de transmisión o reembolso y el valor de adquisición de las acciones o participaciones. A estos efectos se considerará que los valores transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.

Cuando se trate de reembolso de participaciones en fondos de inversión regulados por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, para las que, por

aplicación de lo previsto en el artículo 40.3 de la citada Ley, exista más de un registro de partícipes, o de transmisión o reembolso de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, comercializadas, colocadas o distribuidas en territorio español, la regla de antigüedad a que se refiere el párrafo anterior se aplicará por la entidad gestora o comercializadora con la que se efectúe el reembolso o transmisión respecto de los valores que figuren en su registro de partícipes o accionistas.

5. Cuando la obligación de ingresar a cuenta tenga su origen en virtud de lo previsto en el apartado 3 del artículo 60 de este Reglamento, constituirá la base para el cálculo de la misma el valor de mercado del bien.

A estos efectos, se tomará como valor de mercado el resultado de incrementar en un 20 por ciento el valor de adquisición o coste para el pagador.

6. Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra exigible o satisfecha, la Administración tributaria podrá computar como tal una cantidad de la que, restada la retención procedente, arroje la efectivamente percibida.

7. Cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario derivado de lo previsto en el artículo 18.11 de la Ley del Impuesto, constituirá la base de la misma la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

8. En el caso de las rentas a que se refiere la letra g) del apartado 1 del artículo 60 de este Reglamento, la base de retención será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo con lo establecido en el apartado 6 del artículo 17 de la Ley del Impuesto.

Artículo 65. *Nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta.*

1. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de las rentas, dinerarias o en especie, sujetas a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior.

En particular, se entenderán exigibles los intereses en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aun cuando el perceptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación, y los dividendos en la fecha establecida en el acuerdo de distribución o a partir del día siguiente al de su adopción a falta de la determinación de la citada fecha.

2. En el caso de rendimientos derivados de la amortización, reembolso o transmisión de activos financieros, la obligación de retener o ingresar a cuenta nacerá en el momento en que se formalice la operación.

3. En el caso de rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva, la obligación de retener o ingresar a cuenta nacerá en el momento en que se formalice la operación, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

Artículo 66. *Porcentaje de retención e ingreso a cuenta.*

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el siguiente:

a) Con carácter general, el 19 por ciento. Cuando se trate de rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos situados en Ceuta, Melilla o sus dependencias, obtenidas por entidades domiciliadas en dichos territorios o que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal, dicho porcentaje se dividirá por dos.

b) En el caso de rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, el 24 por ciento.

c) En el caso de premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estuvieran sujetos y no exentos del gravamen especial de determinadas loterías y apuestas a que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de la Ley 35/2003, 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, el 20 por ciento.

Artículo 67. *Importe de la retención o del ingreso a cuenta.*

El importe de la retención o del ingreso a cuenta se determinará aplicando el porcentaje a que se refiere el artículo anterior a la base de cálculo.

Artículo 68. *Obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta.*

1. El retenedor y el obligado a ingresar a cuenta deberán presentar en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, ante el órgano competente de la Administración tributaria, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro Público.

No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los 20 primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurran las circunstancias a que se refiere el apartado 3.1.º del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

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

2. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá presentar en los primeros 20 días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. No obstante, en el caso de que esta declaración se presente en soporte directamente legible por ordenador o haya sido generado mediante la utilización, exclusivamente, de los correspondientes módulos de impresión desarrollados, a estos efectos, por la Administración tributaria, el plazo de presentación será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente al del que corresponde dicha declaración.

En esta declaración, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos:

a) Denominación de la entidad.
b) Número de identificación fiscal.
c) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado.
d) Retención practicada o ingreso a cuenta efectuado.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores estarán sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas, o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en la declaración anual a que se refiere el apartado anterior.

La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad al inicio del plazo de declaración de este Impuesto.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores estarán sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores.

4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicados en el momento en que satisfagan las rentas, indicando el porcentaje aplicado.

5. Las declaraciones a que se refiere este artículo se realizarán en los modelos que para cada clase de rentas establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, quien asimismo podrá determinar los datos que deben incluirse en las declaraciones, de los previstos en el apartado 2 anterior, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos así determinados y contenidos en las declaraciones que le afecten.

La declaración e ingreso se efectuarán en la forma y lugar que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

6. La declaración e ingreso del pago a cuenta a que se refiere la letra e) del artículo 62.6 de este Reglamento, se efectuará en la forma, lugar y plazo que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

CAPÍTULO III

Conversión de activos por impuesto diferido en créditos exigibles frente a la Hacienda Pública. Procedimiento de compensación y abono

Artículo 69. *Procedimiento de compensación y abono de créditos exigibles frente a la Hacienda Pública.*

1. Los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de la Ley del Impuesto, así como los derivados de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de la Ley del Impuesto, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, podrán convertirse en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, en los términos establecidos en los apartados 1 y 2 del artículo 130 de la Ley del Impuesto.

2. La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado anterior en un crédito exigible frente a la Administración tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se hayan producido las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 130 de la Ley del Impuesto.

3. La conversión de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria determinará que el contribuyente pueda optar por solicitar su abono a la Administración tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión.

4. La solicitud de abono del crédito exigible frente a la Administración tributaria se realizará a través de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades. Este abono se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo, sin que, en ningún caso, se produzca el devengo del interés de demora a que se refiere el apartado 2 de dicho artículo 31.

5. En el caso de que el contribuyente inste la compensación del crédito exigible frente a la Administración tributaria con otras deudas, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 130 de la Ley del Impuesto, deberá dirigir al órgano competente para su tramitación la correspondiente solicitud, para cada deuda cuya compensación pretenda realizar, de acuerdo con el modelo que se aprobará por Orden del Ministro de Hacienda y Función Pública. Dicha solicitud contendrá los siguientes datos:

a) Identificación de la deuda tributaria cuya compensación se solicita, indicando al menos, su importe y concepto. Se indicará también la fecha de vencimiento del plazo de ingreso en el caso de deudas con plazo de ingreso en período voluntario.

b) Identificación de la autoliquidación en que se genera el crédito exigible frente a la Administración tributaria cuya compensación se pretenda.

c) Manifestación del contribuyente indicando que no se ha solicitado el abono del referido crédito ni se ha solicitado su compensación por el mismo importe con otras deudas tributarias.

La solicitud se podrá presentar en relación con aquellas deudas generadas a partir del momento de la conversión. Esta solicitud no impedirá la solicitud de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda restante.

La resolución de esta solicitud deberá notificarse en el plazo de 6 meses.

En lo no previsto en este artículo, resultará de aplicación lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en relación con la compensación de deudas.

La competencia para tramitar el correspondiente procedimiento y dictar resolución en los supuestos regulados en este artículo se establecerá mediante la correspondiente norma de organización específica.

Disposición adicional única. *Concepto de entidad patrimonial en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015.*

A los efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 5, para determinar si una entidad tiene o no la condición de patrimonial en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se tendrá en cuenta la suma agregada de los balances anuales de los períodos impositivos correspondientes al tiempo de tenencia de la participación, con el límite de los iniciados con posterioridad a 1 de enero de 2009, salvo prueba en contrario.

Disposición transitoria primera. *Amortización de los elementos usados.*

Los elementos patrimoniales adquiridos usados, que se estuvieren amortizando con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, continuarán amortizándose de acuerdo con las normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la citada Ley.

Disposición transitoria segunda. *Riesgo de crédito en entidades financieras.*

1. La excepción prevista en el artículo 7.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, según la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, únicamente afectará a las dotaciones correspondientes a los excesos de los saldos de los conceptos a que se refiere dicha excepción, respecto de los saldos de la misma naturaleza correspondientes a la fecha de entrada en vigor de la Orden de 13 de julio de 1992, sobre aplicación de la provisión para insolvencias a las entidades de crédito sometidas a la tutela administrativa del Banco de España, sin perjuicio de la integración en la base imponible de los saldos del Fondo de Insolvencias que queden liberados por cualquier causa, en cuanto dichos saldos procedan de dotaciones que hubieren tenido la consideración de fiscalmente deducibles.

2. La excepción prevista en el artículo 7.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, según la redacción vigente para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2005, únicamente afectará a las dotaciones correspondientes a los excesos de los saldos de los conceptos a que se refiere dicha excepción, respecto de los saldos de la misma naturaleza a partir del 31 de diciembre de 2004, sin perjuicio de la integración en la base imponible de los saldos de la cobertura genérica que queden liberados por cualquier causa, en cuanto dichos saldos procedan de dotaciones que hubieran tenido la consideración de fiscalmente deducibles.

Disposición transitoria tercera. *Régimen transitorio de los beneficios fiscales sobre determinadas operaciones financieras.*

1. Aplicación del régimen transitorio.–Mantendrán los derechos adquiridos, en los términos en los que fueron concedidos y de acuerdo con lo establecido en esta disposición transitoria, las entidades que, en el momento de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, gozaran de alguno de los beneficios tributarios a los que se refiere la disposición transitoria sexta de la Ley del Impuesto.

2. Derechos adquiridos.

a) A efectos de lo previsto en el apartado anterior, tendrán la consideración de derechos adquiridos:

1.º Las bonificaciones reconocidas en el Impuesto sobre las Rentas del Capital a las sociedades concesionarias de autopistas, concedidas por plazo determinado y a título

individual, con anterioridad al 1 de enero de 1979 en virtud de pacto o contrato solemne con el Estado.

2.º Las bonificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, concedidas durante la vigencia de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de duración determinada, reconocidas por el Estado, a las que se refiere la disposición transitoria sexta de la Ley del Impuesto.

b) Los derechos adquiridos no podrán ser objeto de prórroga alguna al término del período reconocido.

3. Aplicación a las sociedades concesionarias de autopistas de los beneficios procedentes del Impuesto sobre las Rentas del Capital.

a) Los beneficios reconocidos a las sociedades concesionarias de autopistas continuarán aplicándose de acuerdo con las normas del Impuesto sobre las Rentas del Capital y sobre el tipo que resultara aplicable según dicho impuesto.

b) El perceptor de los rendimientos, cuando figure sometido a obligación personal, podrá deducir de su cuota el Impuesto sobre las Rentas del Capital que habría sido aplicado de no existir el beneficio.

c) No obstante lo dispuesto en el número anterior, las entidades de seguros, de ahorros y entidades de crédito de todas clases deducirán de su cuota únicamente la cantidad efectivamente retenida.

4. Bonificaciones concedidas durante la vigencia de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las entidades que, a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, tuvieran derechos adquiridos en relación con las bonificaciones a las que se refiere el párrafo a).2.º del apartado 2 de esta disposición conservarán los mismos en los términos en que fueron concedidos, sin perjuicio de lo establecido en los apartados siguientes.

5. Créditos-puente.

a) Se entenderá por créditos-puente los concedidos para cubrir el período de instrumentación de las operaciones de refinanciación para las que se pretenda la bonificación, siempre que su plazo no exceda de un año, prorrogable, previa comunicación a la Administración tributaria, por otro período anual.

b) Los rendimientos de los créditos-puente no gozarán de bonificación.

c) No se perderá la bonificación que tuviesen reconocida en virtud del apartado 7 de esta disposición los préstamos o empréstitos cuyo importe se destine a cancelar los créditos-puente a que hace referencia el párrafo a).

6. Sustitución y transmisión de participaciones.

a) En los casos de sustitución y transmisión de participaciones de la operación crediticia que no superen el 5 por ciento del saldo pendiente de la operación, siempre que no se altere el grado de participación extranjera en la financiación ni suponga variación en la dirección de la operación, la entidad prestataria se limitará a informar anualmente al órgano que concedió la bonificación de las alteraciones habidas.

b) Cuando no se cumplan las condiciones reseñadas en la letra anterior, la entidad emisora vendrá obligada a solicitar la convalidación de las bonificaciones en su día otorgadas.

7. Operaciones de refinanciación.

a) Podrán refinanciarse, sin perder por ello las bonificaciones que tuvieran reconocidas originariamente siempre que cumplan los requisitos establecidos en esta disposición:

1.º Los préstamos concertados en el mercado exterior, así como los empréstitos emitidos en el mismo.

2.º Los empréstitos emitidos en el mercado interior.

b) Serán requisitos inexcusables para que las operaciones de refinanciación puedan gozar de la bonificación los siguientes:

1.º Que en ningún caso se supere el plazo máximo de la operación financiera originaria.

2.º Que el importe de la operación de refinanciación no exceda de la cuantía de la deuda pendiente y no vencida en la fecha de dicha operación.

Cuando se trate de operaciones efectuadas en moneda extranjera que impliquen sustitución de la divisa empleada se aplicará el tipo de cambio de divisa a divisa de la fecha en que se efectúe la operación de refinanciación.

c) Excepcionalmente, cuando se trate de operaciones efectuadas en el mercado internacional podrá autorizarse la ampliación del plazo a que se refiere el párrafo b).1.º cuando la operación de refinanciación se efectúe en mejores condiciones tanto de interés como de garantías.

d) En ningún caso la bonificación podrá aplicarse a las operaciones de refinanciación de los intereses.

e) La concesión de las bonificaciones de las operaciones de refinanciación deberá ser solicitada por la entidad prestataria en las condiciones establecidas en esta disposición.

8. Solicitud:

a) La solicitud de la bonificación en las operaciones a las que se refiere esta disposición se dirigirá a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, acompañando los siguientes documentos:

1.º Memoria acerca de las inversiones a realizar con los fondos procedentes de los préstamos o empréstitos en la que se hará constar el presupuesto detallado del coste de aquéllas, su localización y las fechas y plazos aproximados en que se llevarán a cabo.

2.º Plan de financiación de dichas inversiones, en el que deberán constar las fechas previstas en que en una o varias veces se recurrirá a medios financieros ajenos, interiores o exteriores, con objeto de conseguir la financiación necesaria.

3.º Copia del contrato o acuerdo de préstamo. En los empréstitos se acompañará certificación del acta de la Junta general en que se aprobó la emisión o del acuerdo del Consejo de Administración en que se ejecute por delegación el acuerdo tomado en su día por la Junta general.

Cuando se presente una propuesta de contrato deberá remitirse copia del definitivo una vez establecido.

4.º Cuadro de amortización del préstamo o empréstito.

5.º Créditos-puente disfrutados, así como su duración.

6.º Grado de vinculación o ausencia de ésta, entre prestamistas y prestatarios.

b) La solicitud deberá acompañarse de memoria económico-financiera justificativa de la operación.

9. Resolución:

a) Si la resolución que adopte el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, y por delegación el Director General de Tributos, fuese favorable, en la misma se determinará:

1.º Porcentaje de bonificación concedido.

2.º Cuantía total de la operación que gozará de bonificación.

3.º Plazo máximo dentro del cual deberán llevarse a cabo las inversiones contenidas en la memoria.

4.º Calendario y condiciones de las operaciones financieras previstas, sin que en ningún caso se exceda de la cuantía a que se refiere el párrafo 2.º anterior.

5.º Cualesquiera otras condiciones que se estimen pertinentes.

b) La resolución a que se refiere el número anterior tendrá el carácter de provisional en tanto no se cumplan los siguientes trámites:

1.º Autorización administrativa, en la forma que procediera, cuando sea exigida para la realización de la operación financiera.

2.º Comprobación por la Administración tributaria una vez transcurrido el plazo para la realización de las inversiones, de que la sociedad las ha llevado a efecto y cumplido las condiciones bajo las cuales hubiesen sido concedidas las bonificaciones. En todo caso, la Administración tributaria podrá efectuar en cualquier momento las comprobaciones que

estime necesarias para establecer el adecuado seguimiento de las inversiones a que los beneficios concedidos se refieran.

Asimismo, tendrá carácter provisional la autorización concedida en base a una propuesta de contrato en tanto no resulte ratificada en el plazo de 15 días a partir de la recepción del contrato definitivo.

c) El plazo para adoptar la decisión provisional será de un mes, contado a partir del día siguiente a aquél en que se presente la solicitud acompañada de todos los datos y documentos pertinentes o, en su caso, desde que se subsanen las omisiones a requerimiento de la Administración tributaria.

d) Cuando el plazo fijado en la resolución para la realización de las inversiones resulte insuficiente, la empresa podrá solicitar, con una antelación mínima de un mes con respecto a la fecha en que aquél hubiera de expirar, una única prórroga del mismo, exponiendo las razones que justifiquen esta solicitud. La Administración tributaria notificará a la sociedad la resolución pertinente antes de que finalice el plazo ordinario. De no hacerse así, se entenderá que la resolución ha sido favorable.

Disposición transitoria cuarta. *Régimen transitorio de las modificaciones introducidas en materia de retenciones sobre los rendimientos del capital mobiliario y sobre ganancias patrimoniales.*

1. La obligación de retener en las transmisiones, amortizaciones o reembolsos de activos financieros con rendimiento explícito será aplicable a las operaciones formalizadas desde el 1 de enero de 1999.

En las transmisiones de activos financieros con rendimiento explícito emitidos con anterioridad al 1 de enero de 1999, en caso de no acreditarse el precio de adquisición, la retención se practicará sobre la diferencia entre el valor de emisión del activo y el precio de transmisión.

No se someterán a retención los rendimientos derivados de la transmisión, canje o amortización de valores de deuda pública emitidos con anterioridad al 1 de enero de 1999 que, con anterioridad a esta fecha, no estuvieran sujetos a retención.

2. Cuando se perciban, a partir del 1 de enero de 1999, rendimientos explícitos para los que, por ser la frecuencia de las liquidaciones superior a doce meses, se hayan efectuado ingresos a cuenta, la retención definitiva se practicará al tipo vigente en el momento de la exigibilidad y se regularizará atendiendo a los ingresos a cuenta realizados.

Disposición transitoria quinta. *Obligaciones de información de la disposición transitoria decimocuarta de la Ley del Impuesto.*

A los efectos de lo dispuesto en la disposición transitoria decimocuarta de la Ley del Impuesto, los contribuyentes deberán presentar, conjuntamente con su declaración por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios en los que practiquen la deducción contemplada en dicha disposición, la siguiente información:

a) Identificación y porcentaje de participación en aquellas entidades participadas cuya adquisición haya generado el derecho a aplicar la referida deducción.

b) Descripción de sus actividades.

c) Valor y fecha de adquisición de las participaciones, así como el valor del patrimonio neto contable correspondiente a éstas, determinado a partir de las cuentas anuales homogeneizadas.

d) Justificación de los criterios de homogeneización valorativa y temporal, así como de imputación a los bienes y derechos de la entidad participada, de la diferencia existente entre el precio de adquisición de sus participaciones y el patrimonio neto contable imputable a las mismas en la fecha de su adquisición.

Disposición transitoria sexta. *Riesgo de crédito de entidades financieras generado con anterioridad a 1 de enero de 2016.*

1. Las dotaciones por deterioro de los créditos y otros activos derivados de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras que hubieran resultado no

deducibles de acuerdo con el artículo 9 de este Reglamento, según redacción vigente para los períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2016, se regirán por las siguientes reglas:

a) Los saldos no deducibles correspondientes a las coberturas por riesgo de crédito y otros activos derivados de insolvencias de deudores existentes a 31 de diciembre de 2015, mantendrán dicha consideración y su período impositivo de generación, hasta el importe de los saldos existentes a 31 de diciembre de 2016 que resulten no deducibles por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9 de este Reglamento.

b) El incremento neto del saldo global no deducible existente a 31 de diciembre de 2016 respecto al existente a 31 de diciembre del 2015 se considerará que corresponde a una dotación generada en el período impositivo 2016.

La disminución neta del referido saldo se integrará en la base imponible de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto, aplicando, en su caso, lo previsto en el artículo 11.12 de dicha Ley.

2. En el caso de aplicación del régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VI del título VII de la Ley del Impuesto, los importes a que se refiere el apartado anterior se referirán al grupo fiscal.

Disposición transitoria séptima. *Deterioro de instrumentos de deuda de los fondos de titulización.*

En tanto se mantenga la redacción original de la Circular 2/2016, de 20 de abril, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sobre normas contables, cuentas anuales, estados financieros públicos y estados reservados de información estadística de los fondos de titulización, en lo referente a las correcciones por deterioro de valor de los instrumentos de deuda valorados por su coste amortizado de los fondos de titulización a que se refiere el título III de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, la deducibilidad de las dotaciones correspondientes a las mismas se determinará aplicando los criterios establecidos en el artículo 9 de este Reglamento en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2015.

Disposición transitoria octava. *Riesgo de crédito en establecimientos financieros de crédito.*

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional primera de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, y en tanto no se ejecute el desarrollo reglamentario específico para la remisión de información contable por los establecimientos financieros de crédito a que se refiere la disposición transitoria quinta de dicha Ley, la deducibilidad de las dotaciones correspondientes a la cobertura del riesgo de crédito se determinará, para dichos establecimientos financieros de crédito, aplicando los criterios establecidos en el artículo 9 de este Reglamento en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2015.

Disposición final única. *Habilitaciones al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.*

Se habilita al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas para:

a) Aprobar el modelo de declaración por este Impuesto y determinar los lugares y forma de presentación del mismo.

b) Aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración, incluyendo la declaración consolidada de los grupos de sociedades.

c) Establecer los documentos o justificantes que deban acompañar a la declaración.

d) Aprobar el modelo de pago fraccionado y determinar el lugar y forma de presentación del mismo.

e) Aprobar el modelo de información que deben rendir las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas.

f) Ampliar, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, el plazo de presentación de las declaraciones tributarias establecidas en la Ley del Impuesto y en este Reglamento cuando esta presentación se efectúe por vía telemática.

§ 14

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 136, de 7 de junio de 1991
Última modificación: 28 de diciembre de 2023
Referencia: BOE-A-1991-14392

JUAN CARLOS I

REY DE ESPAÑA

A todos los que la presenten vieren y entendieren.

Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente Ley:

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, estableció con carácter excepcional y transitorio un Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas pendiente de configuración definitiva, como señalaba su Exposición de Motivos.

La regulación del nuevo Impuesto sobre el Patrimonio, pone fin al carácter excepcional y transitorio que se predicaba del hasta ahora actualmente vigente, dando cumplimiento a lo que deben ser sus objetivos primordiales de equidad, gravando la capacidad de pago adicional que la posesión del patrimonio supone; de utilización más productiva de los recursos; de una mejor distribución de la renta y la riqueza y de actuación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Hasta ahora, el Impuesto sobre el Patrimonio ha cumplido principalmente una función de carácter censal y de control del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, limitando en consecuencia su operatividad como tributo independiente y, por tanto, su capacidad distributiva.

El nuevo Impuesto, sin olvidar estos objetivos tradicionales asume, además, otros objetivos fundamentales como la consecución de una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la aportada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el plano de la técnica fiscal, el Impuesto sobre el Patrimonio se plantea como un impuesto estrictamente individual sobre las personas físicas, en el que se excluye cualquier alternativa de imposición familiar conjunta consolidando la solución establecida en la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Se trata de un

tributo cuyo hecho imponible recae sobre la titularidad de bienes y derechos, objeto impositivo perfectamente separable del hecho familiar, tanto desde el punto de vista de su delimitación como desde el de la determinación de la capacidad contributiva.

La reforma de los elementos estructurales del Impuesto sobre el Patrimonio plantea como problema central el de la valoración de los distintos elementos patrimoniales de los que es titular el sujeto pasivo. La regla más acorde con una justa determinación de la capacidad contributiva, como es la que remite esta cuestión al valor de mercado, debe ceder en muchos casos su lugar a reglas específicas de valoración en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente que no puede discutir anualmente con la Administración dicho valor con respecto a sus bienes. La consecuencia es la aparición en el sistema tributario de nuevas reglas de valoración respecto de bienes que ya son objeto de valoración o de comprobación de valores a efectos de otros tributos, singularmente los transmisorios, lo que determina, a su vez, la demanda de que la legislación configure un valor fiscal unitario aplicable a los bienes en todo el sistema tributario.

No obstante, la posibilidad de configurar un valor único de los bienes y derechos, que sea válido para todo el sistema tributario y que asegure al mismo tiempo la consecución de los objetivos de suficiencia, equidad y eficiencia asignados al mismo, resulta impracticable en nuestro sistema tanto teórica como prácticamente ya que es distinto el objeto de cada impuesto y es distinta la participación esperada de cada uno en el logro de los objetivos citados. Las tesis favorables a la valoración única para su consecución no aportan una solución técnica o cuando concretan sus planteamientos, ponen de relieve su aspiración a la consolidación del menor valor de los conocidos, lo que perturbaría gravemente los fines generales a conseguir por el sistema tributario. Al respecto es muy importante tener en cuenta que los pocos países que han experimentado soluciones de valoración unitaria están revisando las mismas, después de haber sufrido fracasos totales o parciales en la obtención de resultados similares a aquéllos con que en nuestro país se pretende justificar la búsqueda de la misma solución.

A pesar de estos inconvenientes, la reforma del Impuesto sobre el Patrimonio no renuncia a avanzar en la búsqueda de una mejor coordinación del funcionamiento de las figuras tributarias que hoy constituyen el grupo de la imposición patrimonial y de la máxima simplificación del propio impuesto, sin perder de vista, además, que la progresiva mejora de la gestión de, los valores catastrales, puede permitir en un futuro próximo la utilización de los mismos como punto de referencia valorativa unitaria, tal como hoy se demanda.

En esta línea, se ha procurado diseñar reglas de valoración eficaces y sencillas excluyéndose definitivamente el ajuar doméstico del ámbito de aplicación del impuesto, y se ha centrado la valoración inmobiliaria en el valor catastral, propio de la imposición local.

Los elementos cuantitativos del Impuesto sobre el Patrimonio han merecido especial atención en esta reforma. Han contribuido a ello diversos factores, no siempre del mismo signo, pero todos ellos determinantes de la necesidad de introducir profundos cambios estructurales en la definición de la carga tributaria.

Así, la mejora de las reglas de valoración y la aspiración a una determinación correcta de la capacidad económica individual han llevado, en materia de mínimo exento, a elevar su cuantía por cada sujeto pasivo, lo cual supone, como consecuencia de la individualización del nuevo Impuesto, triplicar el mínimo exento por matrimonio que estuvo vigente en 1987.

En la configuración de la tarifa del Impuesto ha sido elemento determinante, la consideración de que la imposición patrimonial debe pasar a desempeñar en el futuro un papel compensatorio de los efectos de la libre circulación de capitales sobre la progresividad de la imposición sobre las rentas de capital, abandonando su tradicional y exclusivo papel de control. Asimismo, se ha entendido que la tendencia a la dispersión de las fuentes de renta entre los miembros de la familia con fines de elusión fiscal que puede producir la individualización del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hacía necesaria una reconsideración en consecuencia de la estructura de la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio para adaptarla a esta situación.

En consecuencia, se eleva el marginal de la tarifa, que opera para niveles de base liquidable más bajos, mientras que el mínimo se sigue manteniendo, reforzando la progresividad del Impuesto y su función redistributiva.

Por razones de coherencia y de simplicidad se ha alterado también la estructura de la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio, igualándola con las del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que permitirá determinar directamente la cuota íntegra del Impuesto, con indudables ventajas desde el punto de vista de la simplificación del cálculo.

Otro aspecto importante a destacar es el que afecta al límite conjunto de las cuotas del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta, cuyo funcionamiento ha tenido, en la práctica, efectos contraproducentes para la equidad tributaria, ya que ha posibilitado que la tributación de importantes patrimonios se diluya a través de la configuración estable o transitoria de una base imponible nula o insignificante en el Impuesto sobre la Renta. Por ello, su formulación tradicional se completa con el establecimiento de un impuesto mínimo tendente a asegurar una tributación efectiva de los sujetos pasivos que se encuentran en esta situación.

Por último, en cuanto a la gestión del Impuesto, se mantiene el sistema actual, por lo que la titularidad de la competencia para la gestión y liquidación corresponderá a las Delegaciones o Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del Impuesto.

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Naturaleza y objeto del Impuesto.*

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley.

A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

Artículo 2. *Ambito territorial.*

Uno. El Impuesto sobre el Patrimonio se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

Dos. La cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.

CAPÍTULO II

Hecho imponible

Artículo 3. *Hecho imponible.*

Constituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo I de esta Ley.

Se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.

Artículo 4. *Bienes y derechos exentos.*

Estarán exentos de este Impuesto:

Uno. Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles, a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en la Disposición Adicional Segunda de dicha Ley, siempre que en éste último caso hayan sido calificados como Bienes de Interés Cultural por el Ministerio de Cultura inscritos en el Registro correspondiente.

No obstante, en el supuesto de Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos, la exención no alcanzará a cualesquiera clase de bienes inmuebles ubicados dentro del perímetro de delimitación, sino, exclusivamente, a los que reúnan las siguientes condiciones:

En Zonas Arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

En Sitios o Conjuntos Históricos los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el Catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

Dos. Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras.

Tres. Los objetos de arte y antigüedades cuyo valor sea inferior a las cantidades que se establezcan a efectos de lo previsto en el artículo 26.4 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Gozarán asimismo de exención:

a) Los objetos de arte y antigüedades comprendidos en el artículo 19, cuando hayan sido cedidos por sus propietarios en depósito permanente por un período no inferior a tres años a Museos o Instituciones Culturales sin fin de lucro para su exhibición pública, mientras se encuentren depositados.

b) La obra propia de los artistas mientras permanezca en el patrimonio del autor.

Cuatro. El ajuar doméstico, entendiéndose por tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto los bienes a los que se refieren los artículos 18 y 19 de esta Ley

Cinco. Los derechos de contenido económico en los siguientes instrumentos:

a) Los derechos consolidados de los partícipes y los derechos económicos de los beneficiarios en un plan de pensiones.

b) Los derechos de contenido económico que correspondan a primas satisfechas a los planes de previsión asegurados definidos en el apartado 3 del artículo 51 de la Ley 35/2006, 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.

c) Los derechos de contenido económico que correspondan a aportaciones realizadas por el sujeto pasivo a los planes de previsión social empresarial regulados en el apartado 4 del artículo 51 de la Ley 35/2006, 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, incluyendo las contribuciones del tomador.

d) Los derechos de contenido económico derivados de las primas satisfechas por el sujeto pasivo a los contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, así como los derivados de las primas satisfechas por los empresarios a los citados contratos de seguro colectivo.

e) Los derechos de contenido económico que correspondan a primas satisfechas a los seguros privados que cubran la dependencia definidos en el apartado 5 del artículo 51 de la Ley 35/2006, 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.

f) Los derechos de contenido económico derivados de las aportaciones a productos paneuropeos de pensiones individuales regulados en el Reglamento (UE) 2019/1238 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, relativo a un producto paneuropeo de pensiones individuales.

Seis. Los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras permanezcan en el patrimonio del autor y en el caso de la pro piedad industrial no estén afectos a actividades empresariales.

Siete. Los valores cuyos rendimientos estén exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.

Ocho.

Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurran las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos

por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades.

Nueve. La vivienda habitual del contribuyente, según se define en el artículo 68.1.3.º 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, hasta un importe máximo de 300.000 euros.

CAPÍTULO III

Sujeto pasivo

Sección 1.ª Normas generales

Artículo 5. *Sujeto pasivo.*

Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrá optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

A tales efectos, se considerarán situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en

mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50 por ciento, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de esta ley.

En este caso, el impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente ley.

Dos. Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tres. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de Organismos, Instituciones o de Estado extranjeros en España, quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal o real, atendiendo a las mismas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 6. *Representantes de los sujetos pasivos no residentes en España.*

Uno. Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente o cuando por la cuantía y características del patrimonio del sujeto pasivo situado en territorio español, así lo requiera la Administración tributaria, y a comunicar dicho nombramiento, debidamente acreditado, antes del fin del plazo de declaración del impuesto.

Dos. El incumplimiento de la obligación a que se refiere el apartado uno constituirá una infracción tributaria grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

La sanción impuesta conforme a los párrafos anteriores se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce la comisión repetida de infracciones tributarias.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

Tres. En todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes responderá solidariamente del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a este Impuesto por los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada, en los términos previstos en el artículo 42 de la Ley General Tributaria.

Sección 2.ª Atribución e imputación de patrimonios

Artículo 7. *Titularidad de los elementos patrimoniales.*

Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según la normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

Las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones, se atribuirán a los sujetos pasivos según las reglas y criterios de los párrafos anteriores.

Artículo 8. *Bienes o derechos adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio.*

Uno. Cuando se trate de la adquisición de bienes o derechos con contraprestación aplazada, en todo o en parte, el valor del elemento patrimonial que resulte de las normas del Impuesto, se imputará íntegramente al adquirente del mismo, quien incluirá entre sus deudas la parte de la contraprestación aplazada.

Por su parte, el vendedor incluirá entre los derechos de su patrimonio el crédito correspondiente a la parte de la contraprestación aplazada.

Dos. En caso de venta de bienes con reserva de dominio, mientras la propiedad no se transmita al adquirente, el derecho de éste se computará por la totalidad de las cantidades que hubiera entregado hasta la fecha del devengo del Impuesto, constituyendo dichas cantidades deudas del vendedor, que será a quien se impute el valor del elemento patrimonial que resulte de las normas del Impuesto.

CAPÍTULO IV

Base imponible

Artículo 9. *Concepto.*

Uno. Constituye la base imponible de este impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

Dos. El patrimonio neto se determinará por diferencia entre:

a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas de los artículos siguientes, y

b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

Tres. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no se deducirán para la determinación del patrimonio neto las cargas y gravámenes que correspondan a los bienes exentos.

Cuatro. En los supuestos de obligación real de contribuir, sólo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes.

Artículo 10. *Bienes Inmuebles.*

Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas:

Uno. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Dos. Cuando los bienes inmuebles estén en fase de construcción, se estimará como valor patrimonial las cantidades que efectivamente se hubieran invertido en dicha construcción hasta la fecha del devengo del Impuesto, además del correspondiente valor patrimonial del solar. En caso de propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se determinará según el porcentaje fijado en el título.

Tres. Los derechos sobre bienes inmuebles adquiridos en virtud de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, se valorarán según la siguientes reglas:

a) Si suponen la titularidad parcial del inmueble, según las reglas del apartado uno anterior.

b) Si no comportan la titularidad parcial del inmueble, por el precio de adquisición de los certificados u otros títulos representativos de los mismos.

Artículo 11. *Actividades Empresariales y Profesionales.*

Los bienes y derechos de las personas físicas afectos a actividades empresariales o profesionales según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible, siempre que aquélla se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los bienes inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales, se valorarán en todo caso conforme a lo previsto en el artículo anterior, salvo que formen parte del activo circulante y el objeto de aquéllas consista exclusivamente en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

En defecto de contabilidad la valoración será la que resulte de la aplicación de las demás normas de este Impuesto.

Artículo 12. *Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo.*

Los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, que no sean por cuenta de terceros, así como las cuentas de gestión de tesorería y cuentas financieras o similares, se computarán por el saldo que arrojen en la fecha del devengo del Impuesto, salvo que aquél resultase inferior al saldo medio correspondiente al último trimestre del año, en cuyo caso se aplicará este último.

Para el cálculo de dicho saldo medio no se computarán los fondos retirados para la adquisición de bienes y derechos que figuren en el patrimonio o para la cancelación o reducción de deudas.

Cuando el importe de una deuda originada por un préstamo o crédito haya sido objeto de ingreso en el último trimestre del año en alguna de las cuentas a que se refiere el párrafo primero, no se computará para determinar el saldo medio y tampoco se deducirá como tal deuda.

Artículo 13. *Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados.*

Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados, se computarán según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año, cualquiera que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos.

A estos efectos, por el Ministerio de Economía y Hacienda se publicará anualmente la relación de valores que se negocien en Bolsa, con su cotización media correspondiente al cuarto trimestre de cada año.

Artículo 14. *Demás valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.*

Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, distintos de aquellos a que se refiere el artículo anterior, se valorarán por su nominal, incluidas, en su caso, las primas de amortización o reembolso cualquiera, que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos.

Artículo 15. *Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados en mercados organizados.*

Uno. Las acciones y participaciones en el capital social o fondos propios de cualesquiera entidades jurídicas negociadas en mercados organizados, salvo las correspondientes a Instituciones de Inversión Colectiva, se computarán según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año.

A estos efectos, por el Ministerio de Economía y Hacienda se publicará anualmente la relación de los valores que se negocien en mercados organizados, con su cotización media correspondiente al cuarto trimestre del año.

Dos. Cuando se trate de suscripción de nuevas acciones no admitidas todavía a cotización oficial, emitidas por entidades jurídicas que coticen en mercados organizados, se tomará como valor de estas acciones el de la última negociación de los títulos antiguos dentro del período de suscripción.

Tres. En los supuestos de ampliaciones de capital pendientes de desembolso, la valoración de las acciones se hará de acuerdo con las normas anteriores, como si estuviesen totalmente desembolsadas, incluyendo la parte pendiente de desembolso como deuda del sujeto pasivo.

Artículo 16. *Demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad.*

Uno. Tratándose de acciones y participaciones distintas de aquellas a que se refiere el artículo anterior, la valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.

En el caso de que el balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

Dos. Las acciones y participaciones en el capital social o en el fondo patrimonial de las Instituciones de Inversión Colectiva se computarán por el valor liquidativo en la fecha del devengo del impuesto, valorando los activos incluidos en balance de acuerdo con las normas que se recogen en su legislación específica y siendo deducibles las obligaciones con terceros.

Tres. La valoración de las participaciones de los socios o asociados, en el capital social de las cooperativas se determinará en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultante del último balance aprobado, con deducción, en su caso, de las pérdidas sociales no reintegradas.

Cuatro. A los efectos previstos en este artículo, las entidades deberán suministrar a los socios, asociados o partícipes certificados con las valoraciones correspondientes.

Artículo 17. *Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias.*

Uno. Los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto.

No obstante, en los supuestos en los que el tomador no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate total en la fecha de devengo del impuesto, el seguro se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha en la base imponible del tomador.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a los contratos de seguro temporales que únicamente incluyan prestaciones en caso de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo.

Dos. Las rentas temporales o vitalicias, constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, deberán computarse por su valor de capitalización en la fecha del devengo del Impuesto, aplicando las mismas reglas que para la constitución de pensiones se establecen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, cuando se perciban rentas, temporales o vitalicias, procedentes de un seguro de vida, estas se computarán por el valor establecido en el apartado Uno de este artículo.

Artículo 18. *Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves.*

Las joyas, pieles de carácter suntuario, automóviles, vehículos de dos o tres ruedas, cuya cilindrada sea igual o superior a 125 centímetros cúbicos, embarcaciones de recreo o

de deportes náuticos, aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves, se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del Impuesto.

Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valor ación de vehículos usados aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del Impuesto.

Artículo 19. *Objetos de arte y antigüedades.*

Uno. Los objetos de arte o antigüedades se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del Impuesto.

Dos. Sin perjuicio de la exención que se contempla en el artículo 4 apartados Uno, Dos y Tres de la presente Ley, se entenderá por:

a) Objetos de arte: Las pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que en todos los casos, se trate de obras originales.

b) Antigüedades: Los bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años.

Artículo 20. *Derechos reales.*

Los derechos reales de disfrute y la nuda propiedad se valorarán con arreglo a los criterios señalados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tomando, en su caso, como referencia el valor asignado al correspondiente bien de acuerdo con las reglas contenidas en la presente Ley.

Artículo 21. *Concesiones administrativas.*

Las concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública, cualquiera que sea su duración, se valorarán con arreglo a los criterios señalados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Artículo 22. *Derechos derivados de la Propiedad Intelectual e Industrial.*

Los derechos derivados de la Propiedad Intelectual e Industrial, adquiridos de terceros, deberán incluirse en el patrimonio del adquirente por su valor de adquisición, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 11 de esta Ley.

Artículo 23. *Opciones contractuales.*

Las opciones de contratos se valorarán, de acuerdo con lo que establece el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos.

Artículo 24. *Demás bienes y derechos de contenido económico.*

Los demás bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al sujeto pasivo, se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del Impuesto.

Artículo 25. *Valoración de las deudas.*

Uno. Las deudas se valorarán por su nominal en la fecha del devengo del impuesto y sólo serán deducibles siempre que estén debidamente justificadas.

Dos. No serán objeto de deducción:

a) Las cantidades avaladas, hasta que el avalista esté obligado a pagar la deuda, por haberse ejercitado el derecho contra el deudor principal y resultar este fallido. En el caso de obligación solidaria, las cantidades avaladas no podrán deducirse hasta que se ejercite el derecho contra el avalista.

b) La hipoteca que garantice el precio aplazado en la adquisición de un bien, sin perjuicio de que sí lo sea el precio aplazado o deuda garantizada.

Tres. En ningún caso serán objeto de deducción las deudas contraídas para la adquisición de bienes o derechos exentos. Cuando la exención sea parcial, será deducible, en su caso, la parte proporcional de las deudas.

Artículo 26. *Determinación de la base imponible.*

Con carácter general, la base imponible se determinará en régimen de estimación directa.

Cuando concurran las circunstancias previstas en el artículo 50 de la Ley General Tributaria, será aplicable el régimen de estimación indirecta de bases tributarias.

Artículo 27. *Tasación pericial.*

La tasación pericial contradictoria a que se refiere la Ley General Tributaria sólo será de aplicación a los bienes y derechos mencionados en los artículos 18, 19 y 24 de esta Ley, excepto cuando se haga uso de lo previsto en el párrafo segundo del artículo 18.

CAPÍTULO V

Base liquidable

Artículo 28. *Base liquidable.*

Uno. En el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Dos. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior, la base imponible se reducirá en 700.000 euros.

Tres. El mínimo exento señalado en el apartado anterior será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir.

CAPÍTULO VI

Devengo del Impuesto

Artículo 29. *Devengo del Impuesto.*

El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.

CAPÍTULO VII

Deuda Tributaria

Artículo 30. *Cuota íntegra.*

La base liquidable del Impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala:

1. La base liquidable del impuesto será gravada a los tipos de la escala que haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior, la base liquidable del Impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota – Euros	Resto Base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,5

3. En el caso de obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será la establecida en el apartado anterior. La misma tarifa será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir.

Artículo 31. *Límite de la cuota íntegra.*

Uno. La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último. A estos efectos:

a) No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.

Se sumará a la base imponible del ahorro el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere la letra a) del apartado 6 de la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.

Dos. Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho Impuesto y de la del Impuesto sobre el Patrimonio, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en este último tributo. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior.

Artículo 32. *Impuestos satisfechos en el extranjero.*

1. En el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales, de la cuota de este Impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. Se entenderá por tipo medio efectivo de gravamen, el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota íntegra resultante de la aplicación de la escala por la base liquidable. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales.

3. La Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, podrá establecer deducciones en este impuesto, que resultarán compatibles con las establecidas por el Estado sin que puedan suponer su modificación, aplicándose con posterioridad a las estatales.

Artículo 33. *Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla.*

Uno. Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, se bonificará en el 75 por ciento la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos.

La anterior bonificación no será de aplicación a los no residentes en dichas ciudades, salvo por lo que se refiera a valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en las citadas ciudades o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en las mismas.

Dos. La Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, podrá establecer deducciones en este impuesto, que resultarán compatibles con las establecidas por el Estado sin que puedan suponer su modificación, aplicándose con posterioridad a las estatales.

Artículo 34. *Responsabilidad patrimonial.*

Las deudas tributarias por el Impuesto sobre el Patrimonio tendrán la misma consideración de aquellas otras a las cuales se refiere el artículo 1.365 del Código Civil y, en consecuencia los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas.

CAPÍTULO VIII

Gestión del Impuesto

Artículo 35. *Normas generales.*

La titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación inspección y revisión del Impuesto corresponde al Estado sin perjuicio de lo dispuesto en las respectivas Leyes de Cesión a las Comunidades Autónomas.

Artículo 36. *Autoliquidación.*

Uno. Los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el titular del Ministerio de Economía y Hacienda.

Dos. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Artículo 37. *Personas obligadas a presentar declaración.*

Están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar, o cuando, no dándose

esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 euros.

Artículo 38. *Presentación de la declaración.*

La persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

La declaración se efectuará en la forma, plazos y modelos que establezca la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

A estos efectos, podrá establecerse la obligación de presentación por medios electrónicos.

Los sujetos pasivos deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones y acompañar los documentos y justificantes que se establezcan por la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

CAPÍTULO IX

Infracciones y Sanciones

Artículo 39. *Infracciones y Sanciones.*

Sin perjuicio de las normas especiales contenidas en la presente Ley, las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

CAPÍTULO X

Orden Jurisdiccional

Artículo 40. *Orden Jurisdiccional.*

La jurisdicción contencioso-administrativa previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y de derecho que se susciten entre la Administración y los sujetos pasivos en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere la presente Ley.

Disposición adicional primera.

La cesión del rendimiento de este Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en la correspondiente Ley de Cesión.

Disposición adicional segunda.

Sin perjuicio de las adaptaciones que se hagan precisas, las referencias contenidas en el ordenamiento jurídico al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas o al Impuesto sobre el Patrimonio Neto se entenderán efectuadas al Impuesto sobre el Patrimonio.

Disposición adicional tercera.

El artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, quedará redactado en los siguientes términos:

> **«Artículo 15.** *Ajuar doméstico.*
>
> El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.»

Disposición adicional cuarta. *Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes.*

Los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

Disposición transitoria.

(Derogada)

Disposición final primera.

Las disposiciones contenidas en esta Ley comenzarán a regir el día 1 de enero de 1992 quedando derogadas a partir de su entrada en vigor, la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, en cuanto se refiera al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, así como la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978 y demás disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma sin perjuicio de la exigibilidad por la Administración de las deudas tributarias devengadas durante su vigencia por los ejercicios anteriores no prescritos.

No obstante, la Disposición Transitoria entrará en vigor al día siguiente de la publicación de esta Ley en el «Boletín Oficial del Estado».

Disposición final segunda.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución Española, las exenciones, las reducciones de la base imponible, el límite determinante de la obligación de declarar, los tramos de la base liquidable, los tipos de la tarifa y demás parámetros cuantitativos del Impuesto sobre el Patrimonio.

§ 15

Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 266, de 6 de noviembre de 1999
Última modificación: 15 de enero de 2000
Referencia: BOE-A-1999-21571

La Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, introdujo un apartado octavo en el artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, referido a bienes y derechos exentos, incluyendo entre los mismos tanto los necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales como las participaciones en entidades que cumplieran determinadas condiciones.

En desarrollo de la Ley 19/1991, el Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, determinó los requisitos y condiciones exigibles para el disfrute de ambas exenciones.

Sin embargo, la posterior variación del alcance y requisitos establecidos en el apartado antes citado por las leyes de medidas fiscales, administrativas y del orden social para 1995, 1997 y 1998 (Leyes 42/1994, 13/1996 y 66/1997), todas de 30 de diciembre, respectivamente), así como la reforma de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, han determinado que la norma reglamentaria de 1994 haya quedado desfasada y que, incluso, algunos de sus preceptos hayan sido derogados o modificados en virtud del proceso indicado.

Constituye el objeto de este Real Decreto salvar ese desfase y precisar reglamentariamente, al igual que su antecedente de 1994, los requisitos y condiciones para el disfrute de las exenciones, dictándose en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 97 de la Constitución Española y el apartado octavo.3 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, en la redacción dada al mismo por el artículo 3 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el dictamen del Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 5 de noviembre de 1999,

D I S P O N G O :

CAPÍTULO I

Actividades económicas de personas físicas

Artículo 1. *Actividades económicas.*

1. Se considerarán como actividades empresariales y profesionales cuyos bienes y derechos afectos dan lugar a la exención prevista en el artículo 4.octavo, uno, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, aquéllas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurran las circunstancias que, a tal efecto, establece el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

Artículo 2. *Bienes, derechos y deudas afectos a las actividades económicas.*

1. Se considerarán bienes y derechos afectos a una actividad económica aquellos que se utilicen para los fines de la misma de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya sean de titularidad exclusiva del sujeto pasivo, ya comunes al mismo y a su cónyuge.

2. A efectos de la exención, el valor de los bienes y derechos, minorado en el importe de las deudas derivadas de la actividad, se determinará según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. En ningún caso, el importe de tales deudas se tendrá en cuenta de nuevo a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio.

Artículo 3. *Requisitos de la exención en los supuestos de actividades empresariales y profesionales.*

1. La exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales se establecen en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta. La exención será igualmente aplicable por el cónyuge del sujeto pasivo cuando se trate de elementos comunes afectos a una actividad económica desarrollada por éste.

A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquélla en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán, siempre que se cumplan las condiciones exigidas por los párrafos a), b) y c) del apartado 1 del artículo 5, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto.

2. Cuando un mismo sujeto pasivo ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose, a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas.

CAPÍTULO II

Participaciones en entidades

Artículo 4. *Participaciones en entidades.*

1. Quedarán exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo, siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente.

A estos efectos, se entenderá por participación la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad.

2. En el caso de existencia de un derecho de usufructo de las participaciones en entidades, diferenciado de la nuda propiedad, sólo tendrá derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio el nudo propietario, siempre que concurran en el mismo todas las condiciones para que sea de aplicación la exención.

Artículo 5. *Condiciones de la exención en los supuestos de participaciones en entidades.*

1. Para que resulte de aplicación la exención a que se refiere el artículo anterior, habrán de concurrir las siguientes condiciones:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad económica cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurran los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, salvo que se trate del recogido en el párrafo b) del apartado 1 de dicho artículo.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computada de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción. (*)

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto.

Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere el párrafo c) de este apartado, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

En ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

2. Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurran las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.

(*) Véase el art. 4.Ocho.Dos.b) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Ref. BOE-A-1991-14392

Artículo 6. *Valoración de las participaciones y determinación del importe de la exención.*

1. La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 16.uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la

parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

2. Tanto el valor de los activos como el de las deudas de la entidad, será el que se deduzca de su contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad, determinándose dichos valores, en defecto de contabilidad, de acuerdo con los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica. Nunca se considerarán elementos afectos los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5 del presente Real Decreto o aquellos que estén cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

CAPÍTULO III

Normas comunes

Artículo 7. *Sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar.*

En el supuesto de menores de edad o incapacitados que sean titulares de los elementos patrimoniales o de las participaciones en entidades, los requisitos exigidos en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 3 y la condición de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en una entidad, establecida en el párrafo d) del apartado 1 del artículo 5, se considerarán cumplidos cuando se ajusten a los mismos sus representantes legales.

Artículo 8. *Momento al que se refieren los requisitos y condiciones.*

Los requisitos y condiciones para que resulte de aplicación la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, habrán de referirse al momento en el que se produzca el devengo de este impuesto.

Artículo 9. *Obligaciones formales.*

Los sujetos pasivos deberán hacer constar en su declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio los bienes, derechos y deudas, así como su valor, correspondientes a las actividades económicas, del mismo modo que las participaciones y la parte del valor de las mismas que, en uno y otro caso, queden exentos de acuerdo con el apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Queda derogado el Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, por el que se determina los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y participaciones en entidades para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Disposición final primera. *Habilitación normativa.*

Por el Ministro de Economía y Hacienda podrán dictarse las disposiciones complementarias que sean necesarias para el cumplimiento de lo dispuesto en el presente Real Decreto.

Disposición final segunda. *Entrada en vigor.*

El presente Real Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado">El presente Real Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado".

§ 16

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 303, de 19 de diciembre de 1987
Última modificación: 28 de diciembre de 2022
Referencia: BOE-A-1987-28141

JUAN CARLOS I

REY DE ESPAÑA

A todos los que la presente vieren y entendieren,

Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente Ley:

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa, que ya se predicaba del hasta ahora vigente Impuesto General sobre las Sucesiones, resulta, asimismo, en la configuración de la Ley, al quedar determinada la carga tributaria en el momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente.

El Impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al detraerse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público; con esta finalidad, y siguiendo la pauta que marca el artículo 31 de la Constitución, se mantienen los dos principios que inspiraban la anterior ordenación del tributo; a saber, la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente, si bien este último se combina para tener en cuenta el patrimonio preexistente del contribuyente, cuando su cuantía exceda de cincuenta millones de pesetas. Además, como luego se indicará, se refuerza la progresividad de las tarifas en las adquisiciones de mayor importancia y se introducen reglas de aplicación, como la que dispone la acumulación de las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida al resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria, que refuerzan el carácter redistribuidor del tributo, al mismo tiempo que contribuyen a mantener la justicia del gravamen.

Se ha procurado la armonía con los demás tributos que integran la imposición directa, especialmente con el Impuesto sobre el Patrimonio al que la Ley se remite en materias como la de presunciones de titularidad, deudas del causante y fijación del valor del ajuar doméstico. En cambio, en la valoración de los bienes y derechos transmitidos, a efectos de

la fijación de la base imponible, se sigue el criterio tradicional del valor real, que estimado en principio por los interesados, es comprobado por la Administración.

II

Entre las reformas que se introducen por la presente Ley son de destacar las siguientes:

1. Una mayor precisión en la definición del hecho imponible, en el que se incluyen, aparte de las propias adquisiciones «mortis causa», las que se produzcan por actos «inter vivos», respondiendo así a la índole del tributo, que va a recaer sobre todas las adquisiciones patrimoniales gratuitas; con ello se consigue superar la normativa anterior, que sujetaba las donaciones a un Impuesto distinto del General sobre las Sucesiones, aunque se aplicaran las tarifas de este último a la hora de determinar la deuda tributaria; situación que cambió, transitoriamente, la Ley 32/1980, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a la espera de la regulación definitiva que estableciese el anunciado Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones. La mención específica de las adquisiciones realizadas por los beneficiarios de pólizas de seguros sobre la vida contribuye a esclarecer el marco impositivo, ya que en la legislación hasta ahora vigente sólo por vía de deducción (obtenida de los actos exentos y bonificados, principalmente) se desprendía la sujeción de las referidas adquisiciones.

2. En orden a la delimitación del tributo se destaca que el mismo se configura como un gravamen cuyo sujeto pasivo es la persona física; de ahí que los incrementos gratuitos obtenidos por sociedades y entidades jurídicas se sometan al Impuesto sobre Sociedades, quedando de esta forma coordinado el tributo con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de modo que determinadas adquisiciones, en lugar de tributar por este Impuesto, lo hacen por el de Sucesiones y Donaciones, cuyo carácter especial con respecto al general queda así resaltado.

3. El ámbito territorial del Impuesto experimenta, asimismo, una importante innovación, al quedar modificado el criterio para la aplicación de la legislación fiscal española; en efecto, la referencia a la nacionalidad se sustituye por la residencia efectiva, con lo que se consigue no sólo una adaptación a lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley General Tributaria para los impuestos que tengan naturaleza personal, sino también un entronque, sin duda necesario, con la legislación extranjera más próxima y con lo ya pactado en los Convenios suscritos por España para evitar la doble imposición.

4. La tendencia a la personalización del tributo tiene su principal manifestación en la supresión de exenciones. Al quedar al margen del tributo los incrementos de patrimonio obtenidos por las personas jurídicas, quedan sin sentido las exenciones contenidas en la normativa hasta ahora vigente en favor de las mismas, pero también se eliminan las demás exenciones objetivas que serían aplicables a las personas físicas (con la única excepción que supone el mantenimiento de los beneficios que la vigente legislación establece en favor de la explotación familiar agraria), por entender que no encajan bien en la nueva ordenación del Impuesto.

5. En la regulación de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, la Ley impone a los interesados la obligación de consignar en sus declaraciones el valor real que atribuyen a los bienes y derechos adquiridos, pero reserva a la Administración la facultad de comprobar ese valor por los medios generales a que se refiere el artículo 52 de la Ley General Tributaria. Se sigue con ello el criterio tradicional de que la base imponible en el Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones está constituida por el valor real de los bienes y derechos, por lo que se deducen las cargas y deudas que minoran ese valor. Por otra parte, se aprovechan los cambios en la titularidad de los bienes para actualizar la base imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio, y, en consecuencia, el valor que se obtenga de la comprobación se declara aplicable en el mismo para efectos de la liquidación a girar a cargo de los adquirentes.

6. Es la tarifa del Impuesto la que, sin duda, ofrece mayor novedad, por haberse plasmado en ella importantes avances de la técnica tributaria para conseguir la progresividad y una mejor distribución de la carga fiscal, acentuándose de esta forma la función social que persigue este Impuesto. Se eliminan, en primer lugar, los defectos de las anteriores tarifas, que no permitían obtener una auténtica progresividad; en segundo lugar, y respondiendo a la

necesidad de perfeccionar la escala de tributación, desaparecen determinadas reglas que conducían a un desigual reparto del gravamen, como la que establecía un recargo en las sucesiones abintestato en favor de los parientes colaterales en tercer o cuarto grado del causante y la que disponía la aplicación de un gravamen especial sobre las adquisiciones gratuitas que excedieran de diez millones de pesetas.

Pero la novedad fundamental de la Ley consiste en el establecimiento de una tarifa única, con tipos progresivos en función de la cuantía de la base liquidable, que sustituye las siete existentes anteriormente. Con el fin de lograr una primera progresividad, adaptada a la actual estructura económica de la sociedad española, los primeros diez escalones de la tarifa están constituidos por tramos de base de un millón de pesetas cada uno, a los que se aplican tipos que crecen muy moderadamente, lo que beneficiará a los sujetos pasivos que adquieran incrementos de patrimonio de menor cuantía económica. Para acentuar, después, la progresividad que resulta de la simple aplicación de la tarifa y adaptarla, según el criterio tradicional, al grado de parentesco, la Ley dispone la aplicación de unos coeficientes multiplicadores que son distintos para cada uno de los grupos que establece. Sólo cuando el patrimonio preexistente del adquirente es de cierta importancia, el coeficiente se incrementa ligeramente.

Novedad también, y de importante significación en la ordenación del tributo, es el establecimiento, cuando se trata de adquisiciones «mortis causa», de unos mínimos exentos de considerable importancia, que se estructuran en forma de reducciones de la base imponible y que se modulan en función de los grupos de parientes que se indican, si bien cuando se trata de descendientes menores de veintiún años, se tiene en cuenta la menor edad del adquirente para incrementar la reducción, por entender que la Ley debe tener en cuenta las situaciones de mayor desamparo económico.

Por lo demás, y como es obvio, la Ley equipara las diversas especies de filiación, acomodándose a lo dispuesto en el artículo 39 de la Constitución y en la Ley 11/1981, de 13 de mayo.

7. La Ley dedica un capítulo a la gestión del Impuesto, en el que se contienen normas generales sobre liquidación y pago del tributo. Como novedad, y con independencia de limitar las competencias en materia de liquidación a las oficinas de la Hacienda estatal o de las Comunidades Autónomas, se prevé la posibilidad de implantar, con carácter general o particular, el régimen de autoliquidación y se contemplan de modo especial casos en los que será posible practicar liquidaciones parciales provisionales a cuenta de las definitivas que deban girarse en su momento.

Atención especial se dedica a las normas sobre plazos para el pago del Impuesto y, en su caso, sobre su aplazamiento o fraccionamiento. Siguiendo una tendencia ya iniciada, se unifican los plazos para el ingreso con los generales establecidos en el Reglamento de Recaudación, aunque se prevé la posibilidad de que con la implantación del régimen de autoliquidación se puedan establecer plazos especiales para la presentación de la declaración-liquidación.

En materia de aplazamiento y fraccionamiento de pago, la Ley dispone expresamente que puedan aplicarse las normas generales del Reglamento de Recaudación, pero sin perjuicio de ello recoge los dos supuestos tradicionales de aplazamiento y fraccionamiento de pago concedidos por las Oficinas Liquidadoras, y como novedad establece un sistema que tiende a facilitar el pago del tributo en los casos de transmisión de empresas familiares o de transmisión por herencia de la vivienda habitual del causante.

8. La presente Ley ha procurado recoger aquellas materias que específicamente afectan al Impuesto, remitiéndose a la Ley General Tributaria, al objeto de procurar un tratamiento homogéneo de los componentes de la deuda tributaria comunes a la mayoría de los impuestos integrantes del sistema fiscal.

III

Por último, queda por indicar que la Ley pretende contener la regulación jurídica básica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, abarcando aquellas materias incluidas en el ámbito de la reserva de Ley a que hace referencia el artículo 10 de la Ley General Tributaria, es decir, los elementos esenciales del tributo y los que afectan a la cuantía de la deuda, remitiendo su desarrollo reglamentario al Gobierno, que, con la garantía que supone la

intervención del Consejo de Estado, elaborará un texto en el que se regulen con mayor detalle las distintas situaciones que pueda plantear la aplicación de la Ley.

CAPITULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Naturaleza y objeto.*

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley.

Artículo 2. *Ámbito territorial.*

1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.
2. La cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.

CAPITULO II

Hecho imponible

Artículo 3. *Hecho imponible.*

1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos».
c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 4. *Presunciones de hechos imponibles.*

1. Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obren en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción del artículo 25, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.
2. En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin.
3. Las presunciones a que se refieren los números anteriores se pondrán en conocimiento de los interesados para que puedan formular cuantas alegaciones y pruebas estimen convenientes a su derecho, antes de girar las liquidaciones correspondientes.

CAPITULO III

Sujetos pasivos y responsables

Artículo 5. *Sujetos pasivos.*

Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes.
b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas.
c) En los seguros sobre la vida, los beneficiarios.

Artículo 6. *Obligación personal.*

1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.
2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 7. *Obligación real.*

A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

Artículo 8. *Responsables subsidiarios.*

1. Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto, salvo que resultaren de aplicación las normas sobre responsabilidad solidaria de la Ley General Tributaria:

a) En las transmisiones "mortis causa" de depósitos, garantías o cuentas corrientes, los intermediarios financieros y las demás entidades o personas que hubieren entregado el metálico y valores depositados o devuelto las garantías constituidas.
A estos efectos no se considerará entrega de metálico o de valores depositados, ni devolución de garantías, el libramiento de cheques bancarios con cargo a los depósitos, garantías o al resultado de la venta de los valores que sea necesario, que tenga como exclusivo fin el pago del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grave la transmisión "mortis causa", siempre que el cheque sea expedido a nombre de la Administración acreedora del impuesto.
b) En las entregas de cantidades a quienes resulten beneficiarios como herederos o designados en los contratos, las entidades de seguros que las verifiquen.
A estos efectos no se considerará entrega de cantidades a los beneficiarios de contratos de seguro el pago a cuenta de la prestación que tenga como exclusivo fin el pago del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grave la percepción de dicha prestación, siempre que se realice mediante la entrega a los beneficiarios de cheque bancario expedido a nombre de la Administración acreedora del impuesto.
c) Los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia.
A estos efectos no se considerará que estos mediadores son responsables del tributo cuando se limiten a realizar, por orden de los herederos, la venta de los valores necesarios que tenga como exclusivo fin el pago del propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grave la transmisión "mortis causa", siempre que contra el precio obtenido en dicha

venta se realice la entrega a los beneficiarios de cheque bancario expedido a nombre de la Administración acreedora del impuesto.

2. Será también responsable subsidiario el funcionario que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una adquisición gravada por el presente Impuesto y no hubiere exigido previamente la justificación del pago del mismo.

CAPITULO IV

Base imponible

Sección 1.ª Normas generales

Artículo 9. *Base imponible.*

1. Constituye la base imponible del impuesto:

a) En las transmisiones «mortis causa», el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

c) En los seguros sobre la vida, las cantidades percibidas por el beneficiario. Las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida se liquidarán acumulando su importe al del resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.

2. A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los siguientes apartados de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

3. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.

4. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

5. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración Tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la

aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

En los informes que emita la Dirección General del Catastro, el valor de referencia ratificado o corregido será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución.

Artículo 10. *Determinación de la base.*

Con carácter general, la base imponible se determinará por la Administración Tributaria en régimen de estimación directa sin más excepciones que las determinadas en esta Ley y en las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de bases imponibles.

Sección 2.ª Normas especiales para adquisiciones «mortis causa»

Artículo 11. *Adición de bienes.*

1. En las adquisiciones «mortis causa», a efectos de la determinación de la participación individual de cada causahabiente, se presumirá que forman parte del caudal hereditario:

a) Los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal figuran incluidos el metálico u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos con valor equivalente.

b) Los bienes y derechos que durante los tres años anteriores al fallecimiento hubieran sido adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.

c) Los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos por el causante durante los cuatro años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas legalmente a este género de operaciones; y

d) Los valores y efectos depositados y cuyos resguardos se hubieren endosado, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se hubieren retirado aquéllos o tomado razón del endoso en los libros del depositario, y los valores nominativos que hubieren sido igualmente objeto de endoso, si la transferencia no se hubiere hecho constar en los libros de la entidad emisora con anterioridad también al fallecimiento del causante.

No tendrá lugar esta presunción cuando conste de un modo suficiente que el precio o equivalencia del valor de los bienes o efectos transmitidos se ha incorporado al patrimonio del vendedor o cedente y figura en el inventario de su herencia, que ha de ser tenido en cuenta para la liquidación del impuesto, o si se justifica suficientemente que la retirada de valores o efectos o la toma de razón del endoso no ha podido verificarse con anterioridad al fallecimiento del causante por causas independientes de la voluntad de éste y del endosatario. Lo dispuesto en este párrafo se entenderá sin perjuicio de lo prevenido bajo las letras a), b) y c) anteriores.

2. El adquirente y los endosatarios a que se refieren los apartados c) y d) precedentes serán considerados como legatarios si fuesen personas distintas del heredero.

3. Cuando en cumplimiento de lo dispuesto en este artículo resultare exigible por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, una cuota superior a la que se hubiere obtenido, en su caso, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, lo satisfecho por este último se deducirá de lo que corresponda satisfacer por aquél.

4. Si los interesados rechazasen la incorporación al caudal hereditario de bienes y derechos en virtud de las presunciones establecidas en este artículo, se excluirá el valor de éstos de la base imponible, hasta la resolución definitiva en vía administrativa de la cuestión suscitada.

5. Asimismo, serán de aplicación, en su caso, las presunciones de titularidad o cotitularidad contenidas en la Ley General Tributaria y en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

Artículo 12. *Cargas deducibles.*

Del valor de los bienes, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimibles que aparezcan directamente establecidos sobre los mismos y disminuyan realmente su capital o valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no suponen disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio, en su caso, de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.

Artículo 13. *Deudas deducibles.*

1. En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquélla, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia. La Administración podrá exigir que se ratifique la deuda en documento público por los herederos, con la comparecencia del acreedor.

2. En especial, serán deducibles las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del Estado, de Comunidades Autónomas o de Corporaciones Locales o por deudas de la Seguridad Social y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.

Artículo 14. *Gastos deducibles.*

En las adquisiciones por causa de muerte son deducibles para la determinación de la base imponible:

a) Los gastos que cuando la testamentaría o abintestato adquieran carácter litigioso se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarías o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquéllos cumplidamente justificados con testimonio de los autos.

b) Los gastos de última enfermedad, entierro y funeral, en cuanto se justifiquen. Los de entierro y funeral deberán guardar, además, la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de la localidad.

Artículo 15. *Ajuar doméstico.*

El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.

Sección 3.ª Normas especiales para transmisiones lucrativas «inter vivos»

Artículo 16. *Cargas deducibles.*

En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables, del valor de los bienes y derechos adquiridos se deducirán las cargas que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 12 de esta Ley.

Artículo 17. *Deudas deducibles.*

Del valor de los bienes donados o adquiridos por otro título lucrativo «inter vivos» equiparable, sólo serán deducibles las deudas que estuviesen garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada.

Si no asumiese fehacientemente esta obligación no será deducible el importe de la deuda, sin perjuicio del derecho del adquirente a la devolución de la porción de la cuota tributaria correspondiente a dicho importe, si acreditase fehacientemente el pago de la deuda por su cuenta dentro del plazo de prescripción del impuesto. Reglamentariamente se regulará la forma de practicar la devolución.

Seccion 4.ª Comprobación de valores

Artículo 18. *Normas generales.*

1. La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, salvo que, en el caso de inmuebles, la base imponible sea su valor de referencia o el valor declarado por ser superior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley.

2. Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar según el artículo 31 el valor que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

Si el valor al que se refiere el párrafo anterior no hubiera sido comunicado, se les concederá un plazo de diez días para que subsanen la omisión.

3. Si el nuevo valor así obtenido fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes.

4. No se aplicará sanción sobre la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado cuando el sujeto pasivo se hubiese ajustado en su declaración a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

Artículo 19. *Derecho de adquisición por la Administración.*

(Derogado)

CAPITULO V

Base liquidable

Artículo 20. *Base liquidable.*

1. En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas.

2. En las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:

a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes:

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Se aplicará, además de las que pudieran corresponder en función del grado de parentesco con el causante, una reducción de 47.858,59 euros a las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio ; la reducción será de 150.253,03 euros para aquellas personas que, con arreglo a la normativa anteriormente citada, acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

b) Con independencia de las reducciones anteriores, se aplicará una reducción del 100 por ciento, con un límite de 9.195,49 euros, a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros sobre vida, cuando su parentesco con el contratante fallecido sea de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas a favor de sus empleados se estará al grado de parentesco entre el asegurado fallecido y beneficiario.

La reducción será única por sujeto pasivo cualquiera que fuese el número de contratos de seguros de vida de los que sea beneficiario, y no será aplicable cuando éste tenga derecho a la establecida en la disposición transitoria cuarta de esta ley.

La misma reducción será en todo caso aplicable a los seguros de vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como en servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público, y no estará sometida al límite cuantitativo establecido en el primer párrafo de esta letra, siendo extensible a todos los posibles beneficiarios, sin que sea de aplicación lo previsto en la disposición transitoria cuarta de esta ley.

c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

Del mismo porcentaje de reducción, con el límite de 122.606,47 euros para cada sujeto pasivo y con el requisito de permanencia señalado anteriormente, gozarán las adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, siempre que los causahabientes sean cónyuge, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Cuando en la base imponible correspondiente a una adquisición "mortis causa" del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida se incluyeran bienes comprendidos en los apartados uno, dos o tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico

Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se aplicará, asimismo, una reducción del 95 por 100 de su valor, con los mismos requisitos de permanencia señalados en este apartado.

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

3. Si unos mismos bienes en un período máximo de diez años fueran objeto de dos o más transmisiones "mortis causa" en favor de descendientes, en la segunda y ulteriores se deducirá de la base imponible, además, el importe de lo satisfecho por el impuesto en las transmisiones precedentes. Se admitirá la subrogación de los bienes cuando se acredite fehacientemente.

4. En el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2. Las mismas reducciones serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.

5. En las adquisiciones por título de donación o equiparable, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado 1 o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable coincidirá, en todo caso, con la imponible, salvo lo dispuesto en los siguientes apartados y en la disposición final primera.

6. En los casos de transmisión de participaciones "ínter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, siempre que concurran las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

Véase, en relación a los apartados 2.c) y 6, la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar. Ref. BOE-A-1999-8180

7. La misma reducción en la base imponible regulada en el apartado anterior y con las condiciones señaladas en sus letras a) y c) se aplicará, en caso de donación, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de los bienes comprendidos en los apartados uno, dos y tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas.

A los efectos de las adquisiciones gratuitas de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, se considerará que el donatario no vulnera el deber de mantenimiento de lo adquirido cuando done, de forma pura, simple e irrevocable, los bienes adquiridos con reducción de la base imponible del impuesto al Estado o a las demás Administraciones públicas territoriales o institucionales.

El incumplimiento de los requisitos exigidos llevará consigo el pago del impuesto dejado de ingresar y los correspondientes intereses de demora.

CAPITULO VI

Tipo de gravamen

Artículo 21. *Tarifa.*

1. La cuota íntegra del impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la escala que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior o si aquélla no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, la base liquidable será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

3. En el caso de obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será la establecida en el apartado anterior. La misma tarifa será aplicable, en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.

CAPITULO VII

Deuda tributaria

Artículo 22. *Cuota tributaria.*

1. La cuota tributaria por este impuesto se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades

Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos a que se refiere el apartado anterior, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicará el que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20:

Patrimonio preexistente – Euros	Grupos del artículo 20		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43.....	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98...	1,1000	1,7471	2,2000
Más de 4.020.770,98.....	1,2000	1,9059	2,4000

Cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso.

En los casos de seguros sobre la vida se aplicará el coeficiente que corresponde al patrimonio preexistente del beneficiario y al grupo en que por su parentesco con el contratante estuviese encuadrado. En los seguros colectivos o contratados por las empresas en favor de sus empleados se estará al coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente del beneficiario y al grado de parentesco entre éste y el asegurado.

Si no fuesen conocidos los causahabientes en una sucesión, se aplicará el coeficiente establecido para los colaterales de cuarto grado y extraños cuando el patrimonio preexistente exceda de 4.020.770,98 euros, sin perjuicio de la devolución que proceda una vez que aquéllos fuesen conocidos.

3. En la valoración del patrimonio preexistente del contribuyente se aplicarán las siguientes reglas:

a) La valoración se realizará conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

b) Cuando se trate de adquisiciones "mortis causa", se excluirá el valor de los bienes y derechos por cuya adquisición se haya satisfecho el impuesto como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante. La misma regla se aplicará en el caso de acumulación de donaciones.

c) En el patrimonio preexistente se incluirá el valor de los bienes y derechos que el cónyuge que hereda perciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal.

4. En el caso de obligación real de contribuir, el coeficiente multiplicador será el establecido en el apartado 2 anterior. El mismo coeficiente multiplicador será aplicable en el supuesto de obligación personal de contribuir, en los casos de donación de bienes inmuebles situados en el extranjero o cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.

Artículo 23. *Deducción por doble imposición internacional.*

1. Cuando la sujeción al impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubiesen sido sometidos a gravamen en el extranjero por un impuesto similar.

2. De acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las Comunidades Autónomas podrán aprobar las deducciones y bonificaciones que estimen convenientes.

En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Artículo 23 bis. *Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla.*

1. En las cuotas de este impuesto derivadas de adquisiciones "mortis causa" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, se efectuará una bonificación del 50 por 100 de la cuota, siempre que el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo en Ceuta o Melilla y durante los cinco años anteriores, contados fecha a fecha, que finalicen el día anterior al del devengo.

No obstante, la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se elevará al 99 por ciento para los causahabientes comprendidos, según el grado de parentesco, en los grupos I y II señalados en el artículo 20 de esta ley.

2. En los supuestos de adquisiciones "inter vivos", se aplicará una bonificación del 50 por 100 de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los inmuebles situados en Ceuta o Melilla. A los efectos de esta bonificación, tendrán la consideración de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

3. En el caso de las demás adquisiciones "inter vivos", se aplicará una bonificación del 50 por 100 de la cuota que corresponda cuando el adquirente tenga su residencia habitual en Ceuta o Melilla.

4. Para la aplicación de estas bonificaciones, se tendrán en cuenta las normas establecidas sobre residencia habitual y puntos de conexión en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

CAPITULO VIII

Devengo y prescripción

Artículo 24. *Devengo.*

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil. No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

2. En las transmisiones lucrativas «inter vivos» el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

3. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

Artículo 25. *Prescripción.*

1. La prescripción se aplicará de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria.

2. En el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración

española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional, suscrito por España, fije otra fecha para el inicio de dicho plazo.

CAPITULO IX

Normas especiales

Artículo 26. *Usufructo y otras instituciones.*

Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

Al adquirir la nuda propiedad se efectuará la liquidación, teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de todas las reducciones a que tenga derecho el contribuyente y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

b) El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio.

d) Siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

e) La atribución del derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, tendrá a efectos fiscales la consideración de usufructo, y se valorará conforme a las reglas anteriores.

f) En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y en las sustituciones pupilar y ejemplar que hereda al sustituido.

Artículo 27. *Partición y excesos de adjudicación.*

1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.

2. Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán sólo al que adquiera dichos bienes.

3. Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario; también se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo

en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

Artículo 28. *Repudiación y renuncia a la herencia.*

1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada, aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado uno superior al que correspondería al beneficiario.

2. En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.

3. La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación.

Artículo 29. *Donaciones especiales.*

Las donaciones con causa onerosa y las remuneratarias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiera algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia.

Artículo 30. *Acumulación de donaciones y contratos y pactos sucesorios.*

1. Las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario, así como las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas, todas ellas dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables y a las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios acumulables a la sucesión que se cause por el donante o causante a favor del donatario o sucesor «mortis causa», siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cuatro años.

3. A estos efectos se entenderá por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones "inter vivos" equiparables anteriores, de las herencias, legados o cualesquier otros títulos sucesorios y la de la adquisición actual.

CAPITULO X

Obligaciones formales

Artículo 31. *Declaración y liquidación.*

1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar una declaración tributaria, comprensiva de los hechos imponibles a que se refiere esta ley, en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen. No obstante lo anterior, podrán optar por presentar una autoliquidación, en cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible.

2. Los sujetos pasivos deberán aplicar el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las comunidades autónomas en que así se establezca en esta ley.

Los sujetos pasivos deberán aplicar el régimen de autoliquidación por los hechos imponibles en los que el rendimiento del impuesto se considere producido en el territorio de dichas comunidades autónomas en virtud de los puntos de conexión aplicables de acuerdo

con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Artículo 32. *Deberes de las autoridades, funcionarios y particulares.*

1. Los órganos judiciales remitirán a los organismos de la Administración tributaria de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme de los que se desprenda la existencia de incrementos de patrimonio gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. Los encargados del Registro Civil remitirán a los mismos organismos, dentro de la primera quincena de cada mes, relación nominal de los fallecidos en el mes anterior y de su domicilio.

3. Los notarios están obligados a facilitar los datos que les reclamen los organismos de la Administración tributaria acerca de los actos en que hayan intervenido en el ejercicio de sus funciones, y a expedir gratuitamente en el plazo de quince días las copias que aquellos les pidan de los documentos que autoricen o tengan en su protocolo, salvo cuando se trate de los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862 y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

Asimismo, estarán obligados a remitir, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos autorizados en el trimestre anterior que se refieran a actos o contratos que pudieran dar lugar a los incrementos patrimoniales que constituyen el hecho imponible del impuesto. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados con el contenido indicado que les hayan sido presentados para su conocimiento o legitimación de firmas.

4. Los órganos judiciales, intermediarios financieros, asociaciones, fundaciones, sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas no acordarán entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto o su exención, a menos que la Administración lo autorice.

5. Las entidades de seguros no podrán efectuar la liquidación y pago de los concertados sobre la vida de una persona a menos que se justifique haber presentado a liquidación la documentación correspondiente o, en su caso, el ingreso de la autoliquidación practicada.

6. Se exceptúan de lo dispuesto en los dos números anteriores los supuestos a los que se refiere el número 1 del artículo 8 de esta Ley, en los términos y con las condiciones allí establecidos.

7. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en los números 1 al 5 anteriores se sancionará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 40 de esta Ley.

Cuando se trate de órganos jurisdiccionales, la autoridad competente del Ministerio de Hacienda pondrá los hechos en conocimiento del Consejo General del Poder Judicial, por conducto del Ministerio Fiscal, a los efectos pertinentes.

Artículo 33. *Efectos de la falta de presentación.*

Los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se admitirán ni surtirán efecto en oficinas o registros públicos sin que conste la presentación del documento ante los órganos competentes para su liquidación, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración. Los Juzgados y Tribunales remitirán a estos órganos copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación.

CAPITULO XI

Gestión del Impuesto

Sección 1.ª Liquidación

Artículo 34. *Normas generales.*

1. La competencia para la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo.

2. Las Comunidades Autónomas podrán regular los aspectos sobre la gestión y liquidación de este impuesto según lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Cuando la Comunidad Autónoma no hubiese regulado dichos aspectos, se aplicarán las normas establecidas en esta Ley.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la competencia para establecer como obligatorio el régimen de autoliquidación del Impuesto corresponde al Estado, que introducirá en la Ley del Impuesto las Comunidades Autónomas en las que se haya establecido dicho régimen.

4. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se establece el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las siguientes Comunidades Autónomas:

– Comunidad Autónoma de Andalucía.
– Comunidad Autónoma de Aragón.
– Comunidad Autónoma del Principado de Asturias.
– Comunidad Autónoma de las Illes Balears.
– Comunidad Autónoma de Canarias.
– Comunidad Autónoma de Cantabria.
– Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.
– Comunidad de Castilla y León.
– Comunidad Autónoma de Cataluña.
– Comunidad Autónoma de Galicia.
– Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.
– Comunidad Autónoma de La Rioja.
– Comunidad de Madrid.
– Comunidad Valenciana.

Artículo 35. *Liquidaciones parciales a cuenta.*

1. Los interesados en sucesiones hereditarias podrán solicitar que se practique una liquidación parcial del Impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallaren en depósito y demás supuestos análogos.

2. Reglamentariamente se regulará la forma y plazos para practicar estas liquidaciones y los requisitos para que los interesados puedan proceder al cobro de las cantidades o a la retirada del dinero o los bienes depositados.

En las liquidaciones parciales que se practiquen para el cobro de seguros sobre la vida de cualquier tipo se tendrán en cuenta las reducciones previstas en el artículo 20 de esta Ley, con los requisitos y límites establecidos en el mismo.

3. Las liquidaciones parciales tendrán el carácter de ingresos a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate.

Sección 2.ª Pago del Impuesto

Artículo 36. *Pago del Impuesto.*

1. Excepción hecha de los supuestos de autoliquidación, que se regirán por sus normas específicas, el pago de las liquidaciones practicadas por la Administración por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones deberá realizarse en los plazos señalados en el Reglamento General de Recaudación.

2. **(Anulado)**

3. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69, 2, de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Sección 3.ª Aplazamiento y fraccionamiento de pago

Artículo 37. *Norma general.*

Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes de esta sección, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones serán aplicables las normas sobre aplazamiento y fraccionamiento de pago establecidas en el Reglamento General de Recaudación.

Artículo 38. *Aplazamiento y fraccionamiento por las oficinas de gestión.*

1. Los órganos competentes para la gestión y liquidación del Impuesto podrán acordar el aplazamiento, por término de hasta un año, del pago de las liquidaciones practicadas por causa de muerte, siempre que no exista inventariado efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas y se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago. La concesión del aplazamiento implicará la obligación de abonar el interés de demora correspondiente.

2. En los mismos supuestos y condiciones podrán acordar el fraccionamiento de pago, en cinco anualidades como máximo, siempre que se garantice el pago en la forma que reglamentariamente se determine.

3. Asimismo, podrá acordarse el aplazamiento del pago, en las mismas condiciones a que hacen referencia los números anteriores, hasta que fuesen conocidos los causahabientes en una sucesión.

Artículo 39. *Supuestos especiales de aplazamiento y fraccionamiento.*

1. El pago de las liquidaciones giradas como consecuencia de la transmisión por herencia, legado o donación de una empresa individual que ejerza una actividad industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional o de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el punto dos del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, podrá aplazarse, a petición del sujeto pasivo deducida antes de expirar el plazo reglamentario de pago o, en su caso, el de presentación de la autoliquidación, durante los cinco años siguientes al día en que termine el plazo para el pago, con obligación de constituir caución suficiente y sin que proceda el abono de intereses durante el período de aplazamiento.

2. Terminado el plazo de cinco años podrá, con las mismas condiciones y requisitos, fraccionarse el pago en diez plazos semestrales, con el correspondiente abono del interés legal del dinero durante el tiempo de fraccionamiento.

3. Lo dispuesto en los números anteriores sobre aplazamiento y fraccionamiento de pago será, asimismo, aplicable a las liquidaciones giradas como consecuencia de la transmisión hereditaria de la vivienda habitual de una persona, siempre que el causahabiente sea cónyuge, ascendiente o descendiente de aquél, o bien pariente colateral mayor de sesenta y cinco años, que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

4. En los seguros sobre la vida en los que el causante sea a su vez el contratante o el asegurado en el seguro colectivo y cuyo importe se perciba en forma de renta, se fraccionará a solicitud del beneficiario el pago del impuesto correspondiente en el número de años en los

que perciba la pensión, si la renta fuera temporal, o en un número máximo de quince años si fuere vitalicia, mientras no se ejercite el derecho de rescate.

El aplazamiento no exigirá la constitución de ningún tipo de caución sin que devengue tampoco ningún tipo de interés.

Por la extinción de la pensión dejarán de ser exigibles los pagos fraccionados pendientes que, no obstante, lo serán en caso de ejercitarse el derecho de rescate.

Reglamentariamente se determinará el procedimiento para la aplicación de lo dispuesto en este apartado.

CAPITULO XII

Infracciones y sanciones

Artículo 40. *Régimen sancionador.*

1. Las infracciones tributarias del impuesto regulado en esta ley serán calificadas y sancionadas con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, sin perjuicio de las especialidades previstas en esta ley.

2. El incumplimiento de la obligación a que se refiere el apartado 2 del artículo 18 de esta ley se considerará infracción grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 500 euros.

La sanción se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce la comisión repetida de infracciones tributarias.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Primera.

La cesión del rendimiento del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en la correspondiente Ley de Cesión.

Segunda. *Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.*

Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido no residente en España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos" los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

d) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados fuera de España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos", los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.

e) En el caso de la adquisición de bienes muebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "inter vivos", los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará que las personas físicas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo.

3. Cuando en un solo documento se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas expuestas en el apartado 1 anterior resulte aplicable la normativa de distintas Comunidades Autónomas, la cuota tributaria a ingresar se determinará del siguiente modo:

1.° Se calculará el tipo medio resultante de aplicar al valor del conjunto de los bienes y derechos donados la normativa del Estado y la de cada una de las Comunidades Autónomas en las que radiquen o estén situados parte de tales bienes y derechos.

2.° Se aplicará al valor de los bienes y derechos que radiquen o estén situados en cada Comunidad Autónoma el tipo medio obtenido por la aplicación de su normativa propia, de lo cual se obtendrá una cuota tributaria a ingresar, correspondiente a dichos bienes y derechos.

Dos. Regulación de la declaración-liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera.

Los preceptos de esta Ley serán de aplicación a los hechos imponibles producidos a partir de su entrada en vigor. Los acaecidos con anterioridad se regularán por la legislación precedente, salvo en lo relativo al plazo de prescripción al que se aplicará lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley. En todo caso, la competencia para la gestión y liquidación estará atribuida a los órganos a que se refiere el artículo 34 desde el momento de la entrada en vigor de la presente Ley, salvo cuando se trate de documentos presentados con anterioridad a liquidación, en cuyo caso se seguirá manteniendo la competencia de las oficinas en que hubiesen sido presentados hasta su liquidación definitiva.

Segunda.

Subsistirán los derechos adquiridos al amparo de las exenciones y reducciones que establecían el texto refundido de la Ley del Impuesto y las disposiciones a que se refiere la disposición final primera. Por derechos adquiridos se entenderá tan sólo los que se acredite que, efectivamente, han comenzado a ejercitarse antes de la entrada en vigor de esta Ley, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido.

Tercera.

No obstante lo dispuesto anteriormente, quedarán exentas las adquisiciones por herencia, legado o donación de los bonos de caja de los Bancos industriales y de negocios a que se refiere el Decreto-ley de 29 de noviembre de 1962, siempre que hubiesen sido adquiridos por el causante o donante con anterioridad al día 19 de enero de 1987 y hubieran permanecido en su patrimonio durante un plazo no inferior a dos años inmediatamente anteriores a la fecha de la transmisión.

En caso de amortización de los títulos a que se refiere al párrafo anterior, el producto de la misma podrá ser reinvertido en otros bonos de caja de Bancos industriales y de negocios para completar los requisitos necesarios para gozar de la exención o conservar el derecho a su disfrute.

Cuarta.

Asimismo, cuando el contrato se hubiese celebrado antes de la publicación del proyecto de esta Ley en el «Boletín Oficial de las Cortes», la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, continuará disfrutando de los beneficios fiscales establecidos en los artículos 19, 1, 3º y 20, 1, 1º, 3º, 4º y 5º del texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre las Sucesiones, aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril. Para la aplicación transitoria de estos beneficios, en los casos en que el evento se establezca sobre la vida de persona distinta del contratante, el seguro tendrá que haber sido concertado con tres años, al menos, de anterioridad a la fecha en que aquél se produzca, salvo que se hubiere contratado en forma colectiva.

Quinta.

Las referencias que en esta Ley se hacen al Impuesto sobre el Patrimonio Neto se entenderán hechas al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas hasta tanto aquél entre en vigor.

Sexta.

La implantación con carácter obligatorio del régimen de declaración-liquidación del impuesto, en las diferentes Comunidades Autónomas, será establecido por el Estado conforme éstas vayan estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar dicha autoliquidación.

DISPOSICIONES FINALES

Primera.

1. Las disposiciones contenidas en esta Ley comenzarán a regir el día 1 de enero de 1988, quedando derogados a partir de su entrada en vigor el texto refundido aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril, así como las demás disposiciones anteriores que se opongan a lo establecido en la misma. No obstante, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales establecidos en la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, para la adquisición por herencia, legado o donación de explotaciones familiares agrarias.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el número anterior, las modificaciones introducidas en el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la disposición adicional segunda, entrarán en vigor al día siguiente de la publicación de la presente Ley en el «Boletín Oficial del Estado».

3. A la entrada en vigor de la presente Ley dejará de aplicarse el Impuesto sobre Bienes de las Personas Jurídicas.

Segunda.

Hasta la aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones seguirá en vigor el de 15 de enero de 1959 en cuanto no se oponga a los preceptos de esta Ley.

Tercera.

Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán modificar las reducciones de la base imponible, los tramos de la base liquidable, los tipos de la tarifa, la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente y los coeficientes multiplicadores a que se refiere el artículo 22.

Cuarta.

Los incrementos de patrimonio a título gratuito adquiridos por las entidades a que se refieren los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, estarán exentos en el Impuesto sobre Sociedades, cuando concurran las condiciones y requisitos exigidos por dicho acuerdo para disfrutar de exención en el impuesto que grava las sucesiones y donaciones.

El mismo beneficio será aplicable a las Asociaciones confesionales no católicas reconocidas, cuando concurran las condiciones y requisitos establecidos en los artículos 6.º y 7.º de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, sobre Libertad Religiosa.

§ 17

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 275, de 16 de noviembre de 1991
Última modificación: 5 de abril de 2023
Referencia: BOE-A-1991-27678

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, preveía en su disposición final segunda la redacción de un Reglamento del Impuesto disponiendo que hasta su aprobación siguiese en vigor el de 15 de enero de 1959 en lo que no se opusiese a la nueva Ley. No obstante esta previsión, el Gobierno tuvo necesidad de dictar el Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, con normas provisionales para la regulación de ciertos aspectos del Impuesto que, por su novedad, no podían estar contemplados en el Reglamento de 1959.

Estas dos normas han venido constituyendo el soporte reglamentario de la nueva Ley pero, debido a la antigüedad de una y por el carácter parcial de la otra, se hacía patente la conveniencia de un Reglamento adaptado a la nueva normativa del Impuesto.

El presente Reglamento pretende responder a esa conveniencia recogiendo en su texto todas aquellas disposiciones aplicativas o interpretativas de la Ley que se han considerado necesarias para la adecuada efectividad del tributo. En lo posible incorpora, con las necesarias adaptaciones, las soluciones del Reglamento de 1959 y del Real Decreto citado de 1988, que se han venido aplicando durante los tres años transcurridos con general aceptación.

La actual configuración del sistema fiscal y el significado atribuido dentro del mismo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han permitido no incluir en el Reglamento la regulación de una serie de cuestiones que aparecían en el de 1959, pero cuya especificidad no tiene sentido en la actualidad debiendo someterse a la normativa general dictada sobre la respectiva materia.

En su virtud, previa deliberación del Consejo de Ministros, en su reunión del día 8 de noviembre de 1991, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda y de acuerdo con el dictamen del Consejo de Estado,

DISPONGO:

Artículo 1.

Se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que figura como anexo de la presente disposición.

Artículo 2.

El Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado». A partir de esta fecha quedarán derogados el Reglamento de 15 de enero de 1959, exclusivamente en su aplicación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Real Decreto 422/1988, de 29 de abril.

Artículo 3.

Queda autorizado el Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para la ejecución y desarrollo del presente Reglamento.

ANEXO

Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

I

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establecía en su disposición final segunda que hasta la aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones siguiese en vigor el de 15 de enero de 1959 en cuanto no se opusiese a los preceptos de la nueva Ley.

De conformidad con ello se ha venido aplicando el citado Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, lo que ha permitido la operatividad de la Ley, si bien con las limitaciones inherentes a una norma que, por ser anterior a las Leyes de Reforma Tributaria de los años 1964 y 1977 e, incluso, a la propia Ley General Tributaria de 1963, es comprensible que haya ofrecido lagunas, especialmente en aquellas cuestiones que tienen su origen en las innovaciones introducidas por la Ley 29/1987 en la estructura de un Impuesto de vieja tradición y gran arraigo histórico.

Estas limitaciones se han suplido en parte con las normas que se contienen en el Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, pero por su carácter parcial, ya que se limitan a regular aspectos de gestión y procedimiento sin abordar prácticamente el desarrollo de ningún aspecto sustantivo, tampoco podían constituirse en la norma reglamentaria definitiva de la Ley.

Por todo ello, se hacía patente la conveniencia de un nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tal como la Ley preveía.

II

A esa conveniencia responde el presente Reglamento, que ya pretende abarcar todos los aspectos sustantivos y adjetivos de la Ley que, contemplados por ésta en sus líneas generales, se ha estimado que necesitaban de un desarrollo reglamentario. Se ha elaborado con la preocupación constante de ajustarse al principio de legalidad tributaria, de tal modo que todos sus preceptos queden bajo la cobertura que ofrece la Ley 29/1987; por ello, teniendo en cuenta el precedente constituido por la aplicación con general aceptación y sin problemas de legalidad, durante los tres años transcurridos, de los preceptos que, como se indica anteriormente, han resultado aplicables del Reglamento de 1959 y del Real Decreto de normas provisionales de 1988, sus soluciones se han incorporado al nuevo texto, si bien, por lo que se refiere a aquél, ha parecido conveniente, en ocasiones, introducir ciertas modificaciones para facilitar su aplicación dentro del contexto de la nueva Ley y, especialmente, para adaptarlo a los nuevos procedimientos de gestión.

III

En el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se distinguen dos partes diferentes. La primera, es la contenida en el título I, que lleva la denominación de «Ordenación del Impuesto». Comprende los preceptos relativos a los aspectos sustantivos del mismo que se ha estimado que necesitaban de aclaración, interpretación o de desarrollo. Esta primera parte contiene 62 artículos, agrupados en diez capítulos, de los que los nueve primeros coinciden en su denominación con los, también, nueve primeros capítulos de la

Ley; el décimo, con el nombre de «Infracciones y sanciones», se limita a reproducir, en el único artículo que contiene, lo que dispone la Ley sobre esta materia. Los capítulos, salvo el V, el VI y el X, aparecen, a su vez, subdivididos en secciones.

La segunda parte comprende los títulos II a V. Aunque se estima que todos ellos se refieren a cuestiones adjetivas y de procedimiento que, en principio, podrían agruparse bajo la denominación genérica de «Gestión del Impuesto», se ha preferido dejar bajo esta denominación, que figura en el título II, las normas que regulan el comportamiento que deben observar sujetos pasivos y oficinas gestoras en la tramitación ordinaria de los documentos y declaraciones que se presenten a liquidar. Este título II, que comprende los artículos 63 a 91, figura dividido en cuatro capítulos que se refieren a «Normas generales», «Régimen de presentación», «Autoliquidación» y «Obligaciones formales». Los capítulos segundo y tercero están, también, divididos en secciones.

El título III, bajo la denominación de «Procedimientos especiales», comprende los artículos 92 a 97, cada uno de ellos dedicado a regular el procedimiento aplicable en una materia específica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ya que, a diferencia de lo que ocurre en el Reglamento de 1959, se deja fuera del actual la regulación de los procedimientos generales sobre investigación, inspección, recaudación, devoluciones, reclamaciones, condonaciones, etc., con objeto de que sean normas, también generales, las que regulen las respectivas materias con carácter de uniformidad para todas las figuras del sistema tributario.

Por último, los títulos IV y V del Reglamento se refieren, respectivamente, a la «Tasación pericial contradictoria» y al «Cierre registral». El primero comprende un solo artículo, el 98, actualizando la regulación contenida sobre esta materia en el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales de 1959 y adaptándola a las modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria por la Ley General de Presupuestos para el año 1991; el segundo comprende los artículos 99 y 100 y, en lo fundamental, reproduce la regulación contenida en el Real Decreto 422/1988 sobre la cuestión del acceso de los documentos a Registros y oficinas públicas.

El Reglamento se completa con dos disposiciones adicionales y diez transitorias.

TITULO I

Ordenación del Impuesto

CAPITULO I

Disposiciones generales

Sección primera: naturaleza y objeto

Artículo 1. *Naturaleza y objeto.*

1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título lucrativo por personas físicas en los términos establecidos en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y en este Reglamento.

2. La obtención por las personas jurídicas de los incrementos de patrimonio a que se refiere este Impuesto no quedará sujeta al mismo y se someterá al Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 2. *Concepto de incremento de patrimonio.*

Es incremento de patrimonio sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones toda incorporación de bienes y derechos que se produzca en el patrimonio de una persona física cuando tenga su causa en la realización de alguno de los hechos imponibles configurados en la Ley y en este Reglamento como determinantes del nacimiento de la obligación tributaria.

Artículo 3. *Supuestos de no sujeción.*

No están sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

a) Los premios obtenidos en juegos autorizados.

b) Los demás premios y las indemnizaciones exoneradas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) Las subvenciones, becas, premios, primas, gratificaciones y auxilios que se concedan por entidades públicas o privadas con fines benéficos, docentes, culturales, deportivos o de acción social.

d) Las cantidades, prestaciones o utilidades entregadas por corporaciones, asociaciones, fundaciones, sociedades, empresas y demás entidades a sus trabajadores, empleados y asalariados cuando deriven directa o indirectamente de un contrato de trabajo, aunque se satisfagan a través de un seguro concertado por aquéllas.

e) Las cantidades que en concepto de prestaciones se perciban por los beneficiarios de Planes y Fondos de Pensiones o de sus sistemas alternativos, siempre que esté dispuesto que estas prestaciones se integren en la base imponible del Impuesto sobre la Renta del perceptor.

f) Las cantidades percibidas por un acreedor, en cuanto beneficiario de un contrato de seguro sobre la vida celebrado con el objeto de garantizar el pago de una deuda anterior, siempre que resulten debidamente probadas estas circunstancias.

Artículo 4. *Incompatibilidad con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

En ningún caso un mismo incremento de patrimonio podrá quedar gravado por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sección segunda: ámbito de aplicación territorial

Artículo 5. *Ámbito de aplicación territorial.*

1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español, si bien su aplicación en los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra se realizará de conformidad con lo concertado y convenido, respectivamente, en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, y en la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

2. La aplicación del Impuesto en el territorio español dejará a salvo lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales suscritos o que se suscriban por España.

Artículo 6. *Cesión del rendimiento del Impuesto.*

La cesión del rendimiento del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.

Sección tercera: el principio de calificación y la afección del impuesto

Artículo 7. *Principio de calificación.*

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato que sea causa de la adquisición, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que puedan afectar a su validez y eficacia, sin perjuicio del derecho a la devolución en los casos que proceda.

Artículo 8. *Concurrencia de condiciones.*

Cuando el acto o contrato que sea causa de un incremento patrimonial sujeto al Impuesto esté sometido al cumplimiento de una condición, su calificación se realizará con arreglo a las prescripciones de la legislación civil. Si se calificare como suspensiva no se liquidará el Impuesto hasta que la condición se cumpla, pudiendo procederse a la inscripción de los bienes en los Registros públicos siempre que se haga constar al margen del asiento practicado el aplazamiento de la liquidación. Si se calificare como resolutoria, se exigirá el

Impuesto, desde luego, sin perjuicio de la devolución que proceda en el caso de cumplirse la condición.

Artículo 9. *Afección de los bienes transmitidos.*

1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago del Impuesto, liquidado o no, que grave su adquisición, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimientos abiertos al público, en el caso de bienes muebles no inscribibles.

2. Siempre que la definitiva efectividad de un beneficio fiscal dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito y en los casos en los que la desmembración del dominio deba dar lugar a una liquidación posterior por su consolidación, la oficina gestora hará constar esta circunstancia en el documento antes de su devolución al presentador y los Registradores de la Propiedad y Mercantiles harán constar, por nota marginal, la afección de los bienes transmitidos al pago de las liquidaciones que procedan para el caso de incumplimiento del requisito al que se subordinaba el beneficio fiscal o para el caso de efectiva consolidación del dominio con arreglo a lo dispuesto en este Reglamento.

CAPITULO II

El hecho imponible

Sección primera: delimitación del hecho imponible

Artículo 10. *Hecho imponible.*

1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

b) La adquisición de bienes y derechos por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e ««ínter vivos»».

c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

2. Las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el Impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones.

Artículo 11. *Títulos sucesorios.*

Entre otros, son títulos, sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

a) La donación «mortis causa».

b) Los contratos o pactos sucesorios.

c) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades que, cualquiera que sea su modalidad o denominación, las empresas y entidades en general entreguen a los familiares de miembros o empleados fallecidos, siempre que no esté dispuesto expresamente que estas percepciones deban tributar por la letra c) del artículo 10 o en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

d) Los que atribuyan el derecho a la percepción de las cantidades asignadas por los testadores a los albaceas por la realización de sus trabajos como tales, en cuanto excedan de lo establecido por los usos y costumbres o del 10 por 100 del valor comprobado del caudal hereditario.

Artículo 12. *Negocios jurídicos gratuitos e «ínter vivos».*

Entre otros, tienen la consideración de negocios jurídicos gratuitos e «ínter vivos» a los efectos de este Impuesto, además de la donación, los siguientes:

a) La condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad.
b) La renuncia de derechos a favor de persona determinada.
c) La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 37 de este Reglamento.
d) El desistimiento o el allanamiento en juicio o arbitraje en favor de la otra parte, realizados con ánimo de liberalidad, así como la transacción de la que resulte una renuncia, un desistimiento o un allanamiento realizados con el mismo ánimo.
e) El contrato de seguro sobre la vida, para caso de sobrevivencia del asegurado y el contrato individual de seguro para caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante, cuando en uno y otro caso el beneficiario sea persona distinta del contratante.

Artículo 13. *Supuestos de sujeción del seguro de accidentes.*

La percepción de cantidades por el beneficiario de un seguro de accidentes estará incluida en el hecho imponible de la letra c) del artículo 10 de este Reglamento cuando tenga su causa en el fallecimiento de la persona asegurada.

Artículo 14. *Prestaciones periódicas.*

1. La percepción de las cantidades a que se refieren la letra c) del artículo 10, las letras c) y d) del artículo 11 y la letra e) del artículo 12, estará sujeta al Impuesto, tanto si se reciben de una sola vez como si se reciben en forma de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales.
2. La percepción de prestaciones periódicas, vitalicias o temporales se regirá por lo dispuesto en el artículo 47 de este Reglamento sobre el devengo del Impuesto.
3. En los casos del apartado anterior la Administración podrá acudir para determinar la base imponible al cálculo actuarial del valor actual de la pensión a través del dictamen de sus Peritos.

Sección segunda: presunciones de hechos imponibles

Artículo 15. *Presunciones de hechos imponibles.*

1. Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los Registros Fiscales o de los datos que obren en la Administración, resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción de cinco años, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.
2. En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin.
3. Las presunciones a que se refieren los números anteriores admitirán, en todo caso, prueba en contrario, que podrá hacerse valer en el procedimiento establecido en el artículo 92 de este Reglamento.

CAPITULO III

Sujetos pasivos y responsables

Sección primera: contribuyentes

Artículo 16. *Contribuyentes.*

1. Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes:

a) En las adquisiciones «mortis causa», los causahabientes.
b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «ínter vivos», el donatario o el favorecido por ellas, considerándose como tal al beneficiario del seguro de vida para caso de sobrevivencia del asegurado o al beneficiario del seguro individual, en el caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante.
c) En los casos de seguro sobre la vida para caso de muerte del asegurado y en los del artículo 13 de este Reglamento, el beneficiario.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será aplicable cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes o las disposiciones ordenadas por el testador.
3. La disposición testamentaria por la que se ordene que la entrega de legados sea libre del Impuesto o que el pago de éste sea con cargo a la herencia no producirá variación alguna en cuanto a la persona obligada a satisfacerlo.

Artículo 17. *Obligación personal de contribuir.*

1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal por la totalidad de los bienes y derechos que adquieran, con independencia de donde se encuentren situados o del domicilio o residencia de la persona o entidad pagadora.
2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo dispuesto en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, computándose, en su caso, los días de residencia exigidos con relación a los trescientos sesenta y cinco anteriores al del devengo del Impuesto.
3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este Impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 18. *Obligación real de contribuir.*

1. A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto por obligación real por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguro sobre la vida cuando el contrato haya sido celebrado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella, salvo que se abonen a personas no residentes en España por establecimientos permanentes de entidades españolas situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando dichas prestaciones estén directamente vinculadas a la actividad del establecimiento en el extranjero.
2. A efectos de lo previsto en el número anterior se consideran situados en territorio español:

1.º Los bienes inmuebles que en él radiquen.
2.º Los bienes muebles afectados permanentemente a viviendas, fincas, explotaciones o establecimientos industriales situados en territorio español y, en general, los que habitualmente se encuentren en este territorio aunque en el momento del devengo del Impuesto estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias.

3. Los extranjeros residentes en España, sometidos a obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por razón de cargo o empleo, estarán sujetos por idéntico tipo de obligación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4. Los contribuyentes por obligación real que no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea estarán obligados a nombrar, antes del fin del plazo de declaración de la adquisición de bienes y derechos en España, una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto.

En el caso de Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión Europea, lo anterior no será de aplicación cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Igual obligación incumbirá a los contribuyentes por obligación personal que se ausenten de España tras la realización del hecho imponible con destino a un tercer Estado que no sea Estado miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo con normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación y antes de haber presentado el documento o la declaración, salvo si su regreso se fuera a producir antes de la finalización del plazo reglamentario de presentación de documentos.

La designación se comunicará a la oficina territorialmente competente para la presentación del documento o declaración, acompañando a la comunicación la expresa aceptación del representante.

Sección segunda: responsables subsidiarios

Artículo 19. *Responsables subsidiarios.*

1. Serán subsidiariamente responsables del pago del Impuesto, salvo que resultaren de aplicación las normas sobre responsabilidad solidaria de la Ley General Tributaria:

a) En las transmisiones «mortis causa» de depósitos, garantías, certificados de depósito, cuentas corrientes, de ahorro, o cuentas especiales, los intermediarios financieros y demás entidades o personas que hubieran entregado el dinero y valores depositados o devuelto las garantías constituidas.

b) En las entregas de cantidades a quienes resulten beneficiarios como herederos o designados en los contratos, las entidades de seguros que las verifiquen.

c) En la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia, los mediadores.

2. Será también responsable subsidiario el funcionario que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, autonómica o local, cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una adquisición gravada por el Impuesto y no hubiera exigido previamente la justificación del pago del mismo.

Artículo 20. *Extensión y extinción de la responsabilidad subsidiaria.*

1. La responsabilidad subsidiaria a que se refiere el artículo anterior estará limitada a la porción de Impuesto que corresponda a la adquisición de los bienes que la originen, entendiéndose como tal el resultado de aplicar al valor comprobado de los bienes el tipo medio efectivo de gravamen, calculado en la forma prevenida en la letra b) del artículo 46 de este Reglamento.

2. Cuando estuviese autorizada liquidación o autoliquidación parcial, el importe de la misma, practicada conforme a las normas de este Reglamento, constituirá el límite de la posible responsabilidad subsidiaria, si fuese menor que el que resulte de aplicar lo dispuesto en el número anterior.

3. El ingreso del importe de la liquidación parcial, o el de la autoliquidación parcial practicada conforme a lo dispuesto en el artículo 89 de este Reglamento, extinguirá la responsabilidad subsidiaria que pudiera derivar para las entidades y personas a que se refiere el artículo anterior del impago del Impuesto correspondiente a la transmisión hereditaria de los bienes de que se trate.

CAPITULO IV

La base imponible

Sección primera: regímenes de determinación

Artículo 21. *Regímenes de determinación.*

La base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se determinará por la Administración con carácter general por el régimen de estimación directa teniendo en cuenta, en su caso, los preceptos especiales de la Ley y de este Reglamento.

Cuando no pudiera determinarse por estimación directa, la Administración podrá acudir al régimen de estimación indirecta de bases imponibles, siempre que concurran las condiciones y requisitos exigidos para ello por la Ley General Tributaria.

Sección segunda: normas especiales para adquisiciones «mortis causa»

Artículo 22. *Principio general.*

En las adquisiciones por causa de muerte constituye la base imponible del Impuesto el valor neto de la participación individual de cada causahabiente en el caudal hereditario, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos adquiridos minorado por las cargas o gravámenes, deudas y gastos que fueren deducibles.

Artículo 23. *Determinación del caudal hereditario.*

1. A efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes siguientes:

a) Los integrantes del ajuar doméstico, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas de este Reglamento, previa deducción del valor de aquellos que, por disposición de la Ley, deben entregarse al cónyuge supérstite.

b) Los que resulten adicionados por el juego de las presunciones establecidas en los artículos 25 a 28 de este Reglamento, salvo que con arreglo a los mismos deban ser imputados en la base imponible de personas determinadas.

2. Lo dispuesto en el número anterior no se aplicará para determinar la participación individual de aquellos causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. En el caso de que les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria, se les computará la parte del ajuar y de bienes adicionados que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria.

3. En el caso de los legados a que se refiere el artículo 16.3 de este Reglamento, el importe del Impuesto no incrementará la base imponible de la liquidación a girar a cargo del legatario, pero, en ningún caso, será deducible a los efectos de determinar la de los demás causahabientes.

Artículo 24. *Determinación del valor neto de la participación individual.*

1. A efectos de fijar el valor neto de la participación individual de cada causahabiente se deducirá del valor de los bienes o derechos:

a) El de las cargas o gravámenes que pesaren sobre los mismos y que sean deducibles según lo establecido en este Reglamento.

b) El de las deudas que reúnan las condiciones exigidas para su deducción.

c) El de aquellos que disfruten de algún beneficio fiscal en su adquisición, en la proporción que para el beneficio se establezca.

d) El importe de los gastos deducibles, según este Reglamento.

2. Cuando los bienes afectados por la carga o los que disfruten del beneficio fiscal en su adquisición hayan sido atribuidos por el testador en favor de persona determinada o cuando,

por disposición del mismo, el pago de la deuda quede a cargo de uno de los causahabientes, la deducción afectará sólo a la persona o causahabiente de que se trate.

Artículo 25. *Bienes adicionables por haber pertenecido al causante en el año anterior al fallecimiento.*

1. En las adquisiciones por causa de muerte se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes de todas clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes del fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que, en el caudal, figuran incluidos, con valor equivalente, el dinero u otros bienes subrogados en el lugar de los desaparecidos.

A los efectos del párrafo anterior se presumirá que los bienes pertenecieron al causante por la circunstancia de que los mismos figurasen a su nombre en depósitos, cuentas corrientes o de ahorro, préstamos con garantía o en otros contratos similares o bien inscritos a su nombre en los amillaramientos, catastros, Registros Fiscales, Registros de la Propiedad u otros de carácter público.

La no justificación de la existencia de dinero o de bienes subrogados no obstará al derecho de los interesados para probar la realidad de la transmisión.

2. La adición realizada al amparo de esta presunción afectará a todos los causahabientes en la misma proporción en que fuesen herederos, salvo que fehacientemente se acredite la transmisión a alguna de las personas indicadas en el número 1, en cuyo caso afectará sólo a ésta que asumirá a efectos fiscales, si ya no la tuviese, la condición de heredero o legatario.

Artículo 26. *Bienes adicionables por haberlos adquirido en usufructo el causante en los tres años anteriores al fallecimiento.*

1. Se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes y derechos que, durante los tres años anteriores al fallecimiento del causante, hubiesen sido adquiridos por éste a título oneroso en usufructo y en nuda propiedad por un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que el adquirente de la nuda propiedad satisfizo al transmitente el dinero o le entregó bienes o derechos de valor equivalente, suficientes para su adquisición.

La no justificación de la existencia de dinero o de bienes subrogados no obstará al derecho de los interesados para probar la realidad de la transmisión onerosa.

2. La adición realizada al amparo de esta presunción perjudicará exclusivamente al adquirente de la nuda propiedad al que se le liquidará por la adquisición «mortis causa» del pleno dominio del bien o derecho de que se trate. La práctica de esta liquidación excluirá la que hubiese correspondido por la consolidación del pleno dominio.

Artículo 27. *Bienes adicionables por haber transmitido el causante su nuda propiedad en los cinco años anteriores al fallecimiento.*

1. Se presumirá que forman parte del caudal hereditario los bienes y derechos transmitidos por el causante a título oneroso durante los cinco años anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo de los mismos o de otros del adquirente, o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando la transmisión se realice a consecuencia de un contrato de renta vitalicia celebrado con una Entidad dedicada legalmente a este género de operaciones. Esta presunción quedará desvirtuada mediante la justificación suficiente de que en el caudal hereditario figura dinero u otros bienes recibidos en contraprestación de la transmisión de la nuda propiedad por valor equivalente.

La no justificación de la existencia de dinero o de bienes subrogados no obstará al derecho de los interesados para probar la realidad de la transmisión.

2. La adición realizada al amparo de esta presunción perjudicará exclusivamente al adquirente de la nuda propiedad, que será considerado como legatario si fuese persona

distinta de un heredero y al que se liquidará por la adquisición «mortis causa» del pleno dominio del bien o derecho de que trate. La práctica de esta liquidación excluirá la que hubiese correspondido por la consolidación del pleno dominio.

Artículo 28. *Bienes adicionables en supuestos de endoso de valores o efectos.*

1. Se presumirá que forman parte del caudal hereditario los valores y efectos depositados cuyos resguardos se hubiesen endosado, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se hubiesen retirado aquéllos o tomado razón del endoso en los libros del depositario, y los valores nominativos que hubiesen sido igualmente objeto de endoso, si la transferencia no se hubiese hecho constar en los libros de la entidad emisora con antelación al fallecimiento del causante. Esta presunción quedará desvirtuada cuando conste de modo suficiente que el precio o equivalencia del valor de los bienes y efectos transmitidos se ha incorporado al patrimonio del vendedor o cedente y figura en el inventario de su herencia, que ha de ser tenido en cuenta para la liquidación del Impuesto, o si se justifica suficientemente que la retirada de valores o efectos o la toma de razón del endoso no ha podido verificarse con anterioridad al fallecimiento del causante por causas independientes de la voluntad de éste y del endosatario, sin perjuicio de que la adición pueda tener lugar al amparo de lo dispuesto en los artículos 25 a 27 anteriores.

2. La adición realizada en base a este artículo afectará exclusivamente al endosatario de los valores, que será considerado como legatario si no tuviese la condición de heredero.

Artículo 29. *Exclusión de la adición y deducción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

No habrá lugar a las adiciones a que se refieren los artículos 25 a 28 anteriores, cuando por la transmisión onerosa de los bienes se hubiese satisfecho por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados una cantidad superior a la que resulte de aplicar a su valor comprobado al tiempo de la adquisición el tipo medio efectivo que correspondería en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al heredero o legatario afectado por la presunción, si en la liquidación se hubiese incluido dicho valor. El tipo medio efectivo de gravamen se calculará en la forma establecida en la letra b) del artículo 46 de este Reglamento.

Si la cantidad ingresada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados fuese inferior, habrá lugar a la adición pero el sujeto pasivo tendrá derecho a que se le deduzca de la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones lo satisfecho por aquél.

Artículo 30. *Presunción sobre la proporción atribuible al causante en bienes en situación de indivisión.*

La participación atribuible al causante en bienes que estén integrados en herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, se adicionará al caudal hereditario en la proporción que resulte de las normas que sean aplicables o de los pactos entre los interesados y, si éstos no constasen a la Administración en forma fehaciente, en proporción al número de interesados.

Artículo 31. *Deducción de cargas y gravámenes.*

1. En las adquisiciones por causa de muerte, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que aparezcan directamente establecidas sobre los bienes y disminuyan realmente su capital y valor, como los censos y las pensiones, sin que merezcan tal consideración las que constituyan obligación personal del adquirente ni las que, como las hipotecas y las prendas, no supongan disminución del valor de lo transmitido, sin perjuicio de que las deudas que garanticen puedan ser deducidas si concurren los requisitos establecidos en el artículo siguiente.

2. Cuando en los documentos presentados no constase expresamente la duración de las pensiones, cargas o gravámenes deducibles, se considerará ilimitada.

3. Se entenderá como valor del censo, a efectos de su deducción, el del capital que deba entregarse para su redención según las normas del Código Civil o de las legislaciones forales.

4. A dichos efectos, el valor de las pensiones se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España, y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o la duración de la pensión si es temporal. En la valoración de las pensiones temporales que no se extingan al fallecimiento del pensionista, no regirá el límite fijado en la de los usufructos. En corrección del valor así obtenido, el interesado podrá solicitar la práctica de la tasación pericial contradictoria.

Al extinguirse la pensión, el adquirente del bien vendrá obligado a satisfacer el impuesto correspondiente al capital deducido según la tarifa vigente en el momento de la constitución de aquélla.

Artículo 32. *Deducción de deudas del causante.*

1. En las adquisiciones por causa de muerte podrán deducirse, además de las deudas del causante reconocidas en sentencia judicial firme, las demás que dejase contraídas siempre que su existencia se acredite por documento público, o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil, o se justifique de otro modo la existencia de aquéllas, salvo las que lo fueren a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia.

La Administración podrá exigir que se ratifique la existencia de la deuda en documento público por los herederos con la comparecencia del acreedor.

2. En especial, serán deducibles las cantidades que adeudare el causante por razón de tributos del Estado, de las Comunidades Autónomas, de las Corporaciones Locales, o por deudas de la Seguridad Social, y que se satisfagan por los herederos, albaceas o administradores del caudal hereditario, aunque correspondan a liquidaciones giradas después del fallecimiento.

3. Para la deducción de las deudas del causante que se pongan de manifiesto después de ingresado el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se seguirá el procedimiento establecido en el artículo 94 de este Reglamento.

Artículo 33. *Deducción de gastos.*

1. Serán deducibles del caudal hereditario en las adquisiciones por causa de muerte:

a) Los gastos que, cuando la testamentaria o el abintestato adquieran carácter litigioso, se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarías o abintestatos, siempre que resulten debidamente probados con testimonio de los autos; y los de arbitraje, en las mismas condiciones, acreditados por testimonio de las actuaciones.

b) Los gastos de última enfermedad satisfechos por los herederos, en cuanto se justifiquen.

c) Los gastos de entierro y funeral en cuanto se justifiquen y hasta donde guarden la debida proporción con el caudal hereditario, conforme a los usos y costumbres de cada localidad.

2. No serán deducibles los gastos que tengan su causa en la administración del caudal relicto.

Artículo 34. *Valoración del ajuar doméstico.*

1. Salvo que los interesados acreditaren fehacientemente su inexistencia, se presumirá que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria, por lo que si no estuviese incluido en el inventario de los bienes relictos del causante, lo adicionará de oficio la oficina gestora para determinar la base imponible de los causahabientes a los que deba imputarse con arreglo a las normas de este Reglamento.

2. El ajuar doméstico se estimará en el valor declarado, siempre que sea superior al que resulte de la aplicación de la regla establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio para su valoración. En otro caso, se estimará en el que resulte de esta regla, salvo que el inferior declarado se acredite fehacientemente.

3. Para el cálculo del ajuar doméstico en función de porcentajes sobre el resto del caudal relicto, no se incluirá en éste el valor de los bienes adicionados en virtud de lo dispuesto en los artículos 25 a 28 de este Reglamento ni, en su caso, el de las donaciones acumuladas, así como tampoco el importe de las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante si el seguro es individual o el de los seguros en que figure como asegurado si fuere colectivo.

El valor del ajuar doméstico así calculado se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 1.321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior.

Sección tercera: normas especiales para adquisiciones gratuitas «inter vivos»

Artículo 35. *Principio general.*

En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «ínter vivos» equiparables, constituirá la base imponible el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles por reunir las condiciones establecidas en los dos artículos siguientes.

Artículo 36. *Deducción de cargas.*

1. Para determinar el valor neto de los bienes o derechos adquiridos por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título lucrativo e «ínter vivos» equiparable, únicamente serán deducibles las cargas o gravámenes que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 31.1 de este Reglamento.

2. En la deducción de estas cargas serán aplicables las reglas de los apartados 2, 3 y 4 del mismo artículo 31.

Artículo 37. *Deducción de deudas del donante.*

1. Del valor de los bienes o derechos donados o adquiridos por otro negocio jurídico lucrativo e «ínter vivos» equiparable, sólo se deducirá el importe de las deudas que estén garantizadas con derecho real que recaiga sobre los mismos bienes o derechos adquiridos, siempre que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada con liberación del primitivo deudor.

2. No obstante, cuando después de ingresado el importe del Impuesto el adquirente acreditase, fehacientemente, dentro del plazo de cinco años contados desde el día en que hubiese finalizado el plazo reglamentario para la presentación del documento, el pago de la deuda por su cuenta, tendrá derecho a la devolución de la porción de Impuesto que corresponda a la deuda pagada por él, siguiéndose para la devolución el procedimiento establecido en el artículo 95 de este Reglamento. Este plazo no admitirá interrupciones.

Artículo 38. *Donación de bienes comunes de la sociedad conyugal.*

(Anulado)

Sección cuarta: normas especiales en materia de seguros

Artículo 39. *Principio general.*

1. En la percepción de cantidades procedentes de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del asegurado, constituirá la base imponible el importe de las cantidades percibidas por el beneficiario. Estas cantidades se acumularán al valor de los bienes y

derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario cuando el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo.

2. Cuando el seguro se hubiese contratado por cualquiera de los cónyuges con cargo a la sociedad de gananciales y el beneficiario fuese el cónyuge sobreviviente, la base imponible estará constituida por la mitad de la cantidad percibida.

Sección quinta: comprobación de valores

Artículo 40. *Principios generales.*

1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

2. Los interesados están obligados a consignar en sus declaraciones el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos adquiridos. En su defecto, se les concederá un plazo de diez días para que subsanen la omisión. Si no lo hicieren incurrirán en infracción simple que se sancionará con multa de entre 6,01 y 901,52 euros.

3. El valor declarado por los interesados prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

4. Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan tenido en cuenta los nuevos valores.

5. En el caso de transmisiones lucrativas «ínter vivos», el resultado del expediente de comprobación de valores se notificará previamente a los transmitentes, que podrán proceder a su impugnación cuando afecte a sus derechos o intereses. Si la reclamación fuese estimada en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

6. Si el valor obtenido de la comprobación fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio, surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes, hasta que vuelva a ser superior el valor que resulte de la regla del Impuesto sobre el Patrimonio.

7. No se aplicará sanción como consecuencia del mayor valor obtenido de la comprobación cuando el sujeto pasivo hubiese declarado como valor de los bienes el que resulte de la aplicación de la regla correspondiente del Impuesto sobre el Patrimonio o uno superior.

Artículo 41. *Derecho de adquisición por la Administración.*

1. La Administración Pública tendrá derecho a adquirir para sí cualquiera de los bienes y derechos que hayan sido transmitidos siempre que su valor comprobado exceda en más del 50 por 100 del declarado y éste sea inferior al que resulte de la aplicación de la regla de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio.

2. El derecho de adquisición por la Administración sólo podrá ejercitarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que hubiese ganado firmeza la liquidación del Impuesto y requerirá que, antes de la ocupación del bien o derecho de que se trate, se abone al interesado la cantidad que hubiese asignado como valor real al mismo en la declaración que está obligado a presentar.

Cuando la Administración ejercite el derecho de adquisición y el interesado hubiese ingresado el importe de la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se devolverá a aquél la porción de cuota tributaria que corresponda, según lo establecido en el presente Reglamento, con el interés de demora que proceda.

CAPITULO V

La base liquidable

Artículo 42. *Reducciones generales.*

1. En las adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del contratante, si el seguro es individual o del asegurado, si el seguro es colectivo o está contratado por las empresas en favor de sus empleados, la base liquidable se obtendrá aplicando en la imponible la reducción que corresponda en función del Grupo en el que el causahabiente o beneficiario figure incluido de los que se enumeran a continuación:

Grupo I. Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años:

Reducción de 2.271.500 pesetas, más 568.000 pesetas por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente o beneficiario, sin que la reducción pueda exceder de 6.813.500 pesetas.

Grupo II. Adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes:

Reducción de 2.271.500 pesetas.

Grupo III. Adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y ascendientes y descendientes por afinidad:
Reducción de 1.136.000 pesetas.

Grupo IV. Adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños:

No hay lugar a reducción.

2. En las adquisiciones por causa de muerte a que se refiere el apartado 1 anterior, cuando el sujeto pasivo resultase ser una persona con minusvalía física, psíquica o sensorial, además de la reducción que pudiera corresponderle por su inclusión en alguno de los Grupos anteriores, se aplicará otra, independientemente del parentesco, de cuantía igual a la máxima establecida por el Grupo I.

A estos efectos se considerarán personas con minusvalía con derecho a reducción, aquellas que determinan derecho a deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según la legislación propia de este Impuesto.

3. Si unos mismos bienes en un período máximo de diez años fueran objeto de dos o más transmisiones «mortis causa» en favor de descendientes o adoptados, en la segunda y ulteriores se deducirá de la base imponible, además de las cantidades que procedan con arreglo a los números anteriores, el importe de lo satisfecho como cuota tributaria por las transmisiones precedentes. Esta reducción será también aplicable en el caso de que los bienes transmitidos por primera vez hayan sido sustituidos por otros del mismo valor que integren el caudal hereditario de la siguiente o ulteriores transmisiones, siempre que esta circunstancia se acredite fehacientemente.

4. En las adquisiciones por título de donación o por cualquier otro negocio jurídico a título lucrativo e «inter vivos», la base liquidable coincidirá con la imponible.

5. Con independencia de lo dispuesto en los números anteriores, en las adquisiciones por títulos de herencia, legado o donación de explotaciones familiares agrarias serán de aplicación, con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales establecidos en la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar Agraria y de los Jóvenes Agricultores.

CAPITULO VI

El tipo de gravamen

Artículo 43. *Tarifa.*

La cuota íntegra del Impuesto se obtendrá aplicando a la base liquidable, calculada según lo dispuesto en el artículo anterior, la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta pesetas	Tipo medio – Porcentaje	Cuota íntegra – Pesetas	Resto base liquidable – Pesetas	Tipo marginal – Porcentaje
0	0,00	0	1.135.575	7,65
1.135.575	7,65	86.871	1.135.575	8,50
2.271.150	8,08	183.395	1.135.575	9,35
3.406.725	8,50	289.572	1.135.575	10,20
4.542.300	8,93	405.400	1.135.575	11,05
5.677.875	9,35	530.881	1.135.575	11,90
6.813.450	9,78	666.015	1.135.575	12,75
7.949.025	10,20	810.801	1.135.575	13,60
9.084.600	10,63	965.239	1.135.575	14,45
10.220.175	11,05	1.129.329	1.135.575	15,30
11.355.750	11,48	1.303.072	5.677.875	16,15
17.033.625	13,03	2.220.049	5.677.875	18,70
22.711.500	14,45	3.281.812	11.355.750	21,25
34.067.250	16,72	5.694.909	22.711.500	25,50
56.778.750	20,23	11.486.341	56.778.750	29,75
113.557.500	24,99	28.378.019	Exceso	34,00

CAPITULO VII

La deuda tributaria

Sección primera: la cuota tributaria

Artículo 44. *Aplicación de coeficientes.*

1. La cuota tributaria del Impuesto será el resultado de multiplicar la cuota íntegra por el coeficiente que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del Grupo en el que, por su parentesco con el transmitente, figure incluido:

Patrimonio preexistente en millones de pesetas	Grupos del artículo 42		
	I y II	III	IV
De 0 a 57	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 57 a 284	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 284 a 567	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 567	1,2000	1,9059	2,4000

2. Cuando la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por aplicación del coeficiente que corresponda y la que resultaría de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente inmediato inferior, sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo de patrimonio preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente inferior, aquélla se reducirá en el importe del exceso.

3. En los seguros sobre la vida, para determinar la cuota tributaria del beneficiario, se aplicará el coeficiente que corresponda a su patrimonio preexistente y a su parentesco con el contratante salvo en los seguros colectivos o en los contratados por las Empresas en favor de sus empleados en los que se estará al coeficiente que corresponda al patrimonio preexistente del beneficiario y al grado de parentesco entre éste y el asegurado.

4. Si no fuese conocido el parentesco de los causahabientes en una sucesión pero sí su número, se aplicará el mayor coeficiente de los establecidos para el Grupo IV, sin perjuicio de la devolución que proceda cuando el parentesco de aquéllos sea conocido.

Si no fuese conocido el número de herederos se girará liquidación provisional a cargo de la representación del causante, conforme a lo dispuesto en el artículo 75 de este Reglamento.

5. Cuando el donatario de bienes comunes de la sociedad conyugal, por su parentesco con cada uno de los cónyuges donantes, esté incluido en más de un Grupo de los que figuran en el artículo 42 de este Reglamento, la cuota tributaria se obtendrá sumando las cantidades que resulten de aplicar a la parte de cuota íntegra que corresponda al valor donado por cada cónyuge el respectivo coeficiente multiplicador.

Artículo 45. *Valoración del patrimonio preexistente.*

Para la valoración del patrimonio preexistente del contribuyente se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) La valoración del patrimonio se realizará aplicando las reglas establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

b) En el caso de adquisiciones por causa de muerte se excluirá el valor de aquellos bienes y derechos por cuya adquisición se haya satisfecho el Impuesto como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante.

c) En el caso de adquisiciones por donación u otro negocio jurídico a título gratuito e «ínter vivos» equiparable, se excluirá el valor de los bienes y derechos recibidos con anterioridad del mismo donante que hubiesen sido objeto de acumulación y por cuya adquisición se hubiese satisfecho el Impuesto.

d) En el patrimonio preexistente del cónyuge que hereda se incluirá el valor de los bienes que reciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal.

e) En el caso de sujetos pasivos que tributen por obligación real, sólo se computará el patrimonio sujeto con el mismo carácter en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, de lo dispuesto en las letras b) y c) anteriores.

f) La valoración del patrimonio preexistente deberá realizarse con relación al día del devengo del Impuesto.

Sección segunda: deducción por doble imposición internacional

Artículo 46. *Regla general.*

De la cuota tributaria que resulte de la aplicación de los dos artículos anteriores, cuando la sujeción al Impuesto se produzca por obligación personal, tendrá el contribuyente derecho a deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un Impuesto similar que afecte al incremento patrimonial sometido a gravamen en España.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este Impuesto al incremento patrimonial correspondiente a bienes que radiquen o derechos que puedan ser ejercitados fuera de España, cuando hubieran sido sometidos a gravamen en el extranjero por un Impuesto similar. El tipo medio efectivo será el que resulte de dividir la cuota tributaria por la base liquidable, multiplicando el resultado por 100. El tipo medio se expresará incluyendo hasta dos decimales.

CAPITULO VIII

Devengo y prescripción

Sección primera: devengo

Artículo 47. *Devengo.*

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en la percepción de cantidades, cualquiera que sea su modalidad, por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida para caso de muerte del asegurado, el Impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado, o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente conforme al artículo 196 del Código Civil.

2. En las adquisiciones por donación o por otros negocios jurídicos lucrativos e «ínter vivos», el impuesto se devengará el día en que se cause el acto o contrato, entendiéndose por tal, cuando se trate de la adquisición de cantidades por el beneficiario de un seguro sobre la vida para caso de sobrevivencia del contratante o del asegurado, aquel en que la primera o única cantidad a percibir sea exigible por el beneficiario.

3. Toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen.

Sección segunda: prescripción

Artículo 48. *Prescripción.*

1. Prescribirá a los cinco años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y la acción para imponer sanciones tributarias.

El plazo de prescripción comenzará a contarse, en el primer supuesto, desde el día en que finalice el de presentación del documento, declaración o declaración-liquidación; en el segundo, desde que se cometiere la infracción.

2. En las adquisiciones que tengan su causa en una donación o en otros negocios jurídicos a título lucrativo e «inter vivos» incorporados a un documento privado, el plazo de prescripción comenzará a contarse a partir del momento en que, conforme al artículo 1.227 del Código Civil, la fecha del documento surta efectos frente a terceros.

3. La presentación por los sujetos pasivos de los documentos y declaraciones a que se refiere el artículo 64 de este Reglamento interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración, para determinar la deuda tributaria que corresponda a las adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en relación con todos los bienes y derechos que pertenecieran al causante en el momento del fallecimiento o que, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 25 a 28 de este Reglamento, deban adicionarse a su caudal hereditario.

CAPITULO IX

Normas especiales

Sección primera: usufructo, uso y habitación

Artículo 49. *Usufructos.*

Para la valoración de los derechos de usufructo y nuda propiedad se aplicarán las reglas siguientes:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes sobre que recaiga, en razón de un 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100. No se computarán las fracciones de tiempo inferiores al año, si bien el usufructo por tiempo inferior a un año se computará en el 2 por 100 del valor de los bienes.

b) En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorándose el porcentaje en la proporción de un 1 por 100 por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100.

c) El valor de la nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

d) Cuando el usufructo se hubiese constituido a favor de una persona jurídica, para determinar el valor de la nuda propiedad atribuida a una persona física, se aplicarán las reglas de la letra a) sin que, en ningún caso, pueda computarse para el usufructo un valor superior al 60 por 100 del total atribuido a los bienes. Este mismo porcentaje se tendrá en cuenta cuando la duración del usufructo sea indeterminada.

Artículo 50. *Uso y habitación.*

El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueren impuestos las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

Artículo 51. *Reglas especiales.*

1. Al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una liquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda al adquirente según lo dispuesto en el artículo 42 de este Reglamento.

2. Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorando, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del citado artículo 42 y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A estos efectos, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el supuesto de que el nudo propietario transmitiese su derecho, con independencia de la liquidación que se gire al adquirente sobre la base del valor que en ese momento tenga la nuda propiedad y por el tipo de gravamen que corresponda al título de adquisición, al consolidarse el pleno dominio en la persona del nuevo nudo propietario, se girará liquidación sobre el porcentaje del valor total de los bienes por el que no se le liquidó, aplicando la escala de gravamen correspondiente al título por el que se desmembró el dominio.

4. Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

Si la consolidación se opera en el usufructuario, pagará éste la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad.

Si se operase en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, se girará únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones.

5. En los usufructos sucesivos el valor de la nuda propiedad se calculará teniendo en cuenta el usufructo de mayor porcentaje y a la extinción de este usufructo pagará el nudo propietario por el aumento de valor que la nuda propiedad experimente y así sucesivamente al extinguirse los demás usufructos. La misma norma se aplicará al usufructo constituido en

favor de los dos cónyuges simultáneamente, pero sólo se practicará liquidación por consolidación del dominio cuando fallezca el último.

6. La renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales como donación del usufructuario al nudo propietario.

7. Si el usufructo se constituye con condición resolutoria distinta de la vida del usufructuario se liquidará por las reglas establecidas para los usufructos vitalicios, a reserva de que, cumplida la condición, se practique nueva liquidación, conforme a las reglas establecidas para el usufructo temporal, y se hagan las rectificaciones que procedan en beneficio del Tesoro o del interesado.

8. Al extinguirse los derechos de uso y habitación se exigirá el Impuesto al usufructuario, si lo hubiere, en razón al aumento del valor del usufructo, y si dicho usufructo no existiese se practicará al nudo propietario la liquidación correspondiente a la extinción de los mismos derechos. Si el usufructo se extinguiese antes de los derechos de uso y habitación, el nudo propietario pagará la correspondiente liquidación por la consolidación parcial operada por la extinción de dicho derecho de usufructo en cuanto al aumento que a virtud de la misma experimente el valor de la nuda propiedad.

Artículo 52. *Instituciones equiparables al derecho de usufructo o de uso.*

1. Siempre que como consecuencia de las disposiciones del causante o de la aplicación de las normas civiles reguladoras de la sucesión, se atribuya a una persona el derecho a disfrutar en todo o en parte de los bienes de una herencia, temporal o vitaliciamente, se entenderá a efectos fiscales la existencia de un derecho de usufructo o de uso, valorándose el respectivo derecho, cualquiera que sea su nombre, conforme a las reglas establecidas para los usufructos o derechos de uso temporales o vitalicios.

No obstante, si el adquirente tuviese el derecho a disponer de los bienes se le liquidará el Impuesto por el pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que proceda de la porción de Impuesto que corresponda a la nuda propiedad si se justificara la transmisión de los mismos bienes a la persona indicada por el testador o por la normativa aplicable.

2. Lo dispuesto en el número anterior no será aplicable a aquellas instituciones para las que este Reglamento establezca un régimen peculiar.

Sección segunda: sustituciones

Artículo 53. *Sustituciones.*

1. En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y, en consecuencia, se le exigirá el Impuesto cuando el heredero instituido falleciera antes o no pudiera o quisiera aceptar la herencia, teniendo en cuenta su patrimonio preexistente y atendiendo a su parentesco con el causante.

2. En las sustituciones pupilar y ejemplar se entenderá que el sustituto hereda al sustituido y se le girará el Impuesto, cuando se realice aquélla, atendiendo al grado de parentesco con el descendiente sustituido y sin perjuicio de lo satisfecho por éste al fallecimiento del testador.

3. En las sustituciones fideicomisarias se exigirá el Impuesto en la institución y en cada sustitución teniendo en cuenta el patrimonio preexistente del instituido o del sustituto y el grado de parentesco de cada uno con el causante, reputándose al fiduciario y a los fideicomisarios, con excepción del último, como meros usufructuarios, salvo que pudiesen disponer de los bienes por actos «ínter vivos» o «mortis causa», en cuyo caso se liquidará por el pleno dominio, haciéndose aplicación de lo dispuesto en el artículo 47.3 de este Reglamento.

Sección tercera: fideicomisos

Artículo 54. *Fideicomisos.*

1. En los fideicomisos, cuando dentro de los plazos en que deba practicarse la liquidación no sea conocido el heredero fideicomisario, pagará el fiduciario el resultado de aplicar a la cuota íntegra el coeficiente más alto de los señalados en el artículo 44 para el

Grupo IV, salvo que el fideicomisario tuviese que ser designado de entre un grupo determinado de personas, en cuyo caso el coeficiente máximo a aplicar por razón de parentesco será el correspondiente a la persona del Grupo de parentesco más lejano con el causante.

2. Lo pagado con arreglo al número anterior aprovechará al fideicomisario cuando sea conocido. Si el coeficiente que le correspondiese fuese inferior al aplicado al fiduciario, quien hubiese hecho el pago superior o sus causahabientes tendrán derecho a la devolución del exceso satisfecho, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 75.

3. Si dentro de los plazos para practicar la liquidación se conociese el fideicomisario, éste satisfará el Impuesto con arreglo al coeficiente que corresponda a su patrimonio preexistente y a su parentesco con el causante.

4. Si el fiduciario o persona encargada por el testador de transmitir la herencia pudiera disfrutar en todo o en parte, temporal o vitaliciamente, o tuviera la facultad de disponer de los productos o rentas de los bienes hasta su entrega al heredero fideicomisario, pagará el Impuesto en concepto de usufructuario con arreglo a su patrimonio preexistente y parentesco con el causante. En este caso, el fideicomisario satisfará también al entrar en posesión de los bienes el Impuesto correspondiente, no computándose en su favor lo pagado por el fiduciario.

5. En los fideicomisos en que se dejen en propiedad los bienes hereditarios al heredero fiduciario, aun cuando sea con la obligación de levantar alguna carga, se liquidará el Impuesto a cargo de éste por la adquisición de la propiedad, con deducción de la carga, si fuera deducible, por la cual satisfará el Impuesto el que adquiera el beneficio consiguiente al gravamen, por el título que corresponda, si fuere conocido; y si no lo fuera pagará el heredero, pudiendo repercutir el Impuesto satisfecho por la carga al beneficiario cuando fuere conocido.

6. El heredamiento de confianza autorizado por la legislación foral se considerará como fideicomiso a efectos del Impuesto.

7. En los fideicomisos que admite el derecho foral de Cataluña, cuando el fideicomisario se determine por la existencia de descendientes del fiduciario o por otro supuesto de los que permite dicha legislación, se liquidará el Impuesto al fiduciario como heredero pleno propietario. En este caso, cuando tenga lugar la transmisión de los bienes al fideicomisario, éste satisfará el Impuesto correspondiente a la plena propiedad de aquéllos, con arreglo a su patrimonio preexistente y parentesco con el causante de quien provenga la institución de fideicomiso, pudiendo los derechohabientes del fiduciario solicitar la devolución del Impuesto satisfecho por su causante en la parte correspondiente a la nuda propiedad de los bienes si justifican que los mismos bienes se transmiten íntegramente al fideicomisario determinado, o en la parte que corresponda a los bienes transmitidos o restituidos si no se transmitiesen todos.

8. **(Anulado)**

Sección cuarta: reservas

Artículo 55. *Reservas.*

1. En la herencia reservable con arreglo al artículo 811 del Código Civil satisfará el Impuesto el reservista en concepto de usufructuario; pero si por fallecimiento de todos los parientes a cuyo favor se halle establecida la reserva, o por renuncia, se extinguiera ésta, vendrá obligado el reservista a satisfacer el Impuesto correspondiente a la nuda propiedad, con aplicación, en tal caso, de lo prevenido en los artículos 47.3 y 58 de este Reglamento.

2. En la reserva ordinaria a que se refieren los artículos 968, 969, 979 y 980 del Código Civil, se liquidará el Impuesto al reservista por el pleno dominio, sin perjuicio del derecho a la devolución de lo satisfecho por la nuda propiedad de los bienes a que afecte, cuando se acredite la transmisión de los mismos bienes o sus subrogados al reservatorio.

3. En ambos casos, el reservatario satisfará el Impuesto teniendo en cuenta lo prevenido en el artículo 47.3 y atendido a su grado de parentesco con la persona de quien procedan los bienes, prescindiendo del que le una con el reservista, aunque éste haya hecho uso de la facultad de mejorar, reconocida en el artículo 972 del Código Civil.

4. Lo dispuesto en los números anteriores será, en todo caso, de aplicación a las reservas reguladas en los artículos 139 de la Compilación de Aragón, 274 de la de Cataluña, 269 de la de Navarra y 36 y 38 de la de Vizcaya.

Sección quinta: partición y excesos de adjudicación

Artículo 56. *Principio de igualdad en la partición y excesos de adjudicación.*

1. En las adquisiciones por causa de muerte, cualquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará a los efectos del Impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del Impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.

2. Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la exención o no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán sólo al que adquiera dichos bienes.

3. Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos y legatarios, en relación con el título hereditario.

4. También se liquidarán, según las mismas normas, los excesos de adjudicación que resulten cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda en más del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados, para cada uno de los bienes inventariados, sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio. Se entenderá a estos efectos, como valor correspondiente a cada heredero o legatario el que resulte después del prorrateo entre los mismos de los aumentos de valor obtenidos de la comprobación a que se refiere el apartado 1 anterior.

Artículo 57. *Pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio.*

Cuando en virtud de lo dispuesto en los artículos 839 y 840 del Código Civil se hiciese pago al cónyuge sobreviviente de su haber legitimario en forma o concepto distinto del usufructo, se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 49, sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo. Pero cuando el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo fuese menor o mayor de lo que correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo.

Sección sexta: repudiación y renuncia

Artículo 58. *Repudiación y renuncia.*

1. En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, los beneficiarios de la misma tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando siempre el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente. En cuanto al parentesco con el causante, se tendrá en cuenta el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado un coeficiente superior al que correspondería al beneficiario.

Si el beneficiario de la renuncia recibiese directamente otros bienes del causante, sólo se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando la suma de las liquidaciones practicadas por la adquisición separada de ambos grupos de bienes fuese superior a la girada sobre el valor de todos, con aplicación a la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda al parentesco del beneficiario con el causante.

2. En los demás casos de renuncia en favor de persona determinada, se exigirá el Impuesto al renunciante, sin perjuicio de lo que deba liquidarse, además, por la cesión o donación de la parte renunciada.

3. La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el Impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación.

4. Para que la renuncia del cónyuge sobreviviente a los efectos y consecuencias de la sociedad de gananciales produzca el efecto de que los bienes renunciados pasen a formar parte, a los efectos de la liquidación del Impuesto, del caudal relicto del fallecido será necesario que la renuncia, además de reunir los requisitos del apartado 1, se haya realizado por escritura pública con anterioridad al fallecimiento del causante. No concurriendo estas condiciones se girará liquidación por el concepto de donación del renunciante a favor de los que resulten beneficiados por la renuncia.

Sección séptima: casos especiales de donación

Artículo 59. *Donaciones onerosas y remuneratorias.*

1. Las donaciones con causa onerosa y las remuneratorias tributarán por tal concepto y por su total importe. Si existieran recíprocas prestaciones o se impusiere algún gravamen al donatario, tributarán por el mismo concepto solamente por la diferencia, sin perjuicio de la tributación que pudiera proceder por las prestaciones concurrentes o por el establecimiento de los gravámenes.

2. Las cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, tributarán como donación por la parte en que el valor de los bienes exceda al de la pensión, calculados ambos en la forma establecida en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Sección octava: acumulación de donaciones

Artículo 60. *Acumulación de donaciones entre sí.*

1. Las donaciones que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del Impuesto, por lo que la cuota tributaria se obtendrá en función de la suma de todas las bases imponibles. Las cuotas satisfechas con anterioridad por las donaciones acumuladas serán deducibles de la liquidación que se practique como consecuencia de la acumulación.

2. A los efectos del apartado anterior, la acumulación se practicará sumando el valor de los bienes o derechos donados en los tres años anteriores a la fecha de la donación actual.

3. El importe a deducir por las cuotas satisfechas por las donaciones acumuladas se obtendrá aplicando al valor comprobado en su día para los bienes y derechos donados el tipo medio efectivo de gravamen que corresponda a la liquidación practicada a consecuencia de la acumulación. El tipo medio efectivo de gravamen se calculará según lo dispuesto en el artículo 46, letra b), de este Reglamento.

La deducción prevista en el párrafo anterior sólo procederá cuando por la donación o donaciones anteriores que se acumulan se hubiese satisfecho el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4. Si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal y la nueva la realizase uno solo de ellos de sus bienes privativos, la acumulación afectará sólo a la parte proporcional del valor de la donación anterior imputable al cónyuge nuevamente donante.

5. Las donaciones acumuladas se computarán por el valor comprobado en su día para las mismas, aunque hubiese variado en el momento de la acumulación.

Artículo 61. *Acumulación de donaciones a la herencia del donante.*

1. En la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario serán acumulables a la base imponible de la sucesión la de las donaciones realizadas en los cinco años anteriores al fallecimiento, considerándose a efectos de determinar la cuota tributaria como

una sola adquisición. De la liquidación practicada por la sucesión será deducible, en su caso, el importe de lo ingresado por las donaciones acumuladas, procediéndose a la devolución de todo o parte de lo ingresado por éstas cuando la suma de sus importes sea superior al de la liquidación que se practique por la sucesión y las donaciones acumuladas.

2. A los efectos del apartado anterior, la acumulación se efectuará sumando el valor de los bienes o derechos donados en los cinco años anteriores al día del devengo del Impuesto correspondiente a la sucesión.

3. El importe a deducir por las cuotas satisfechas con anterioridad por las donaciones acumuladas se obtendrá aplicando al valor comprobado en su día para los bienes y derechos el tipo medio efectivo de gravamen que, calculado como dispone el artículo 46, letra b), de este Reglamento, corresponda a la sucesión. La deducción prevista en el párrafo anterior sólo procederá cuando por la donación o donaciones anteriores que se acumulan se hubiese satisfecho el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4. Si la donación o donaciones anteriores se hubieren realizado por ambos cónyuges de bienes comunes de la sociedad conyugal la acumulación afectará sólo a la parte proporcional de su valor imputable al causante.

5. Las donaciones acumuladas se computarán por el valor comprobado en su día para las mismas, aunque hubiese variado en el momento de la acumulación.

CAPITULO X

Infracciones y sanciones

Artículo 62. *Principio general.*

Las infracciones tributarias del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones serán calificadas y sancionadas con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

TITULO II

Gestión del Impuesto

CAPITULO I

Normas generales

Artículo 63. *Competencia funcional.*

La titularidad de la competencia para la gestión y liquidación del Impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de Hacienda o, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo.

Artículo 64. *Presentación de documentos y declaraciones.*

Los sujetos pasivos deberán presentar ante los órganos competentes de la Administración tributaria los documentos a los que se hayan incorporado los actos o contratos sujetos o, a falta de incorporación, una declaración escrita sustitutiva en la que consten las circunstancias relevantes para la liquidación, para que por aquéllos se proceda a su examen, calificación, comprobación y a la práctica de las liquidaciones que procedan, en los términos y en los plazos que se señalan en los artículos siguientes.

Los sujetos pasivos podrán optar por presentar una declaración-liquidación, en cuyo caso deberán practicar las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible.

Artículo 65. *Carácter del presentador del documento.*

1. El presentador del documento o de la declaración tributaria, para su liquidación por la Administración o para acompañar a la autoliquidación practicada por el sujeto pasivo, tendrá, por el solo hecho de la presentación, el carácter de mandatario de los obligados al pago del

Impuesto y, por consiguiente, todas las notificaciones que se le hagan, así como las diligencias que suscriba, tendrán el mismo valor y producirán iguales efectos que si se hubieran entendido con los mismos interesados.

2. En el caso de que el presentador no hubiese recibido el encargo de todos los interesados en el documento o declaración deberá hacerlo constar expresamente designando a sus mandantes.

En estos casos, el efecto de las notificaciones que se hagan al presentador o de las diligencias que éste suscriba, se limitarán a las personas a las que manifieste expresamente representar.

3. En los casos del apartado anterior sólo se liquidarán los derechos que hayan de satisfacer los mandantes del presentador que deberá acompañar una copia simple literal del documento presentado que, previo cotejo, se conservará en la oficina que, una vez transcurridos los plazos de presentación, requerirá a los demás interesados para la presentación por su parte del documento o declaración en el plazo de los diez días siguientes. Presentado el documento o, en otro caso, de oficio, la oficina girará las liquidaciones que procedan a cargo de los demás interesados con imposición de las sanciones que sean aplicables.

CAPITULO II

Régimen de presentación de documentos

Sección primera: documentos a presentar

Artículo 66. *Contenido del documento y documentación complementaria.*

1. Los sujetos pasivos presentarán los documentos, acompañados de copia simple, a la Administración tributaria para la práctica de las liquidaciones que procedan en los plazos y en las oficinas competentes, con arreglo a las normas de este Reglamento.

2. El documento, que tendrá la consideración de declaración tributaria, deberá contener, además de los datos identificativos de transmitente y adquirente y de la designación de un domicilio para la práctica de las notificaciones que procedan, una relación detallada de los bienes y derechos adquiridos que integren el incremento de patrimonio gravado, con expresión del valor real que atribuyen a cada uno, así como de las cargas, deudas y gastos cuya deducción se solicite. Tratándose de bienes inmuebles, se consignará su referencia catastral.

3. En el caso de no existir documento, se presentará una declaración, extendida en papel común, en la que se harán constar todos los datos indicados en el número anterior.

4. Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, junto con el documento o declaración que en la relación de bienes deberá incluir, en su caso, los gananciales del matrimonio, se presentarán:

a) Certificaciones de defunción del causante y del Registro General de Actos de Última Voluntad.

b) Copia autorizada de las disposiciones testamentarias si las hubiere y, en su defecto, testimonio de la declaración de herederos. En el caso de sucesión intestada, si no estuviere hecha la declaración judicial de herederos, se presentará una relación de los presuntos con expresión de su parentesco con el causante.

c) Un ejemplar de los contratos de seguro concertados por el causante o certificación expedida por la Entidad aseguradora en el caso del seguro colectivo, aun cuando hubieran sido objeto, con anterioridad, de liquidación parcial.

d) Justificación documental de las cargas, gravámenes, deudas y gastos cuya deducción se solicite, de la edad de los causahabientes menores de veintiún años, así como, en su caso, de los saldos de cuentas en entidades financieras, del valor teórico de las participaciones en el capital de entidades jurídicas cuyos títulos no coticen en Bolsa y del título de adquisición por el causante de los bienes inmuebles incluidos en la sucesión.

5. Los sujetos pasivos acompañarán una relación de su patrimonio preexistente en la fecha del devengo del Impuesto, valorado con arreglo a las normas del Impuesto sobre el

Patrimonio. Esta declaración podrá sustituirse por una copia de la correspondiente a dicho Impuesto por el ejercicio anterior al fallecimiento si éste hubiese tenido lugar una vez finalizado el plazo establecido para su presentación o, en otro caso, por la del inmediato anterior, haciendo, en ambos casos, indicación de las modificaciones que en la misma procedan para adaptarla a la situación patrimonial vigente en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Cuando el patrimonio preexistente del sujeto pasivo esté comprendido en el primero o en el último tramo de los establecidos en el artículo 44.1 de este Reglamento, bastará con que figure su manifestación haciéndolo constar así.

Sección segunda: plazos de presentación, prórroga y suspensión

Artículo 67. *Plazos de presentación.*

1. Los documentos o declaraciones se presentarán en los siguientes plazos:

a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento. El mismo plazo será aplicable a las adquisiciones del usufructo pendientes del fallecimiento del usufructuario, aunque la desmembración del dominio se hubiese realizado por acto «inter vivos».

b) En los demás supuestos, en el de treinta días hábiles, a contar desde el siguiente a aquel en que se cause el acto o contrato.

Artículo 68. *Prórroga de los plazos de presentación.*

1. La oficina competente para la recepción de los documentos o declaraciones podrá otorgar prórroga para la presentación de los documentos o declaraciones relativos a adquisiciones por causa de muerte por un plazo igual al señalado para su presentación.

2. La solicitud de prórroga se presentará por los herederos, albaceas o administradores del caudal relicto dentro de los cinco primeros meses del plazo de presentación, acompañada de certificación del acta de defunción del causante, y haciendo constar en ella el nombre y domicilio de los herederos declarados o presuntos y su grado de parentesco con el causante cuando fueren conocidos, la situación y el valor aproximado de los bienes y derechos y los motivos en que se fundamenta la solicitud.

3. Transcurrido un mes desde la presentación de la solicitud sin que se hubiese notificado acuerdo, se entenderá concedida la prórroga.

4. No se concederá prórroga cuando la solicitud se presente después de transcurridos los cinco primeros meses del plazo de presentación.

5. En caso de denegación de la prórroga solicitada, el plazo de presentación se entenderá ampliado en los días transcurridos desde el siguiente al de la presentación de la solicitud hasta el de notificación del acuerdo denegatorio. Si como consecuencia de esta ampliación, la presentación tuviera lugar después de transcurridos seis meses desde el devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá abonar intereses de demora por los días transcurridos desde la terminación del plazo de seis meses.

6. La prórroga concedida comenzará a contarse desde que finalice el plazo de seis meses establecido en el artículo 67.1, a), y llevará aparejada la obligación de satisfacer el interés de demora correspondiente hasta el día en que se presente el documento o la declaración.

7. Si finalizado el plazo de prórroga no se hubiesen presentado los documentos, se podrá girar liquidación provisional en base a los datos de que disponga la Administración, sin perjuicio de las sanciones que procedan.

Artículo 69. *Suspensión de los plazos de presentación.*

1. Cuando, en relación a actos o contratos relativos a hechos imponibles gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría, se interrumpirán los plazos establecidos para la presentación de los

documentos y declaraciones, empezando a contarse de nuevo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución definitiva que ponga término al procedimiento judicial.

2. Cuando se promuevan después de haberse presentado en plazo el documento o la declaración, la Administración suspenderá la liquidación hasta que sea firme la resolución definitiva.

3. Si se promovieran con posterioridad a la expiración del plazo de presentación o del de la prórroga que se hubiese concedido sin que el documento o la declaración hubiesen sido presentados, la Administración requerirá la presentación pero podrá suspender la liquidación hasta que recaiga resolución firme, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

4. Si se promovieran después de practicada la liquidación podrá acordarse el aplazamiento de pago de conformidad con lo dispuesto en los artículos 84 y 90 de este Reglamento.

5. No se considerarán cuestiones litigiosas, a los efectos de la suspensión de plazos a que se refieren los apartados anteriores, las diligencias judiciales que tengan por objeto la apertura de testamentos o elevación de éstos a escritura pública; la formación de inventarios para aceptar la herencia con dicho beneficio o con el de deliberar, el nombramiento de tutor, curador o defensor judicial, la prevención del abintestato o del juicio de testamentaría, la declaración de herederos cuando no se formule oposición y, en general, las actuaciones de jurisdicción voluntaria cuando no adquieran carácter contencioso. Tampoco producirán la suspensión la demanda de retracto legal o la del beneficio de justicia gratuita, ni las reclamaciones que se dirijan a hacer efectivas deudas contra la testamentaría o abintestato, mientras no se prevenga a instancia del acreedor el correspondiente juicio universal.

6. La promoción del juicio voluntario de testamentaría interrumpirá los plazos, que empezarán a contarse de nuevo desde el día siguiente al en que quedare firme el auto aprobando las operaciones divisorias, o la sentencia que pusiere término al pleito en caso de oposición, o bien desde que todos los interesados desistieren del juicio promovido.

7. A los efectos de este artículo se entenderá que la cuestión litigiosa comienza en la fecha de presentación de la demanda.

8. A los mismos efectos, se asimilan a las cuestiones litigiosas los procedimientos penales que versen sobre la falsedad del testamento o del documento determinante de la transmisión.

9. Si las partes litigantes dejaren de instar la continuación del litigio durante un plazo de seis meses, la Administración podrá exigir la presentación del documento y practicar la liquidación oportuna respecto al acto o contrato litigioso, a reserva de la devolución que proceda si al terminar aquél se declarase que no surtió efecto. Si se diere lugar a que los Tribunales declaren la caducidad de la instancia que dio origen al litigio, no se reputarán suspendidos los plazos y la Administración exigirá las sanciones e intereses de demora correspondientes a partir del día siguiente al en que hubieren expirado los plazos reglamentarios para la presentación de los documentos. La suspensión del curso de los autos, por conformidad de las partes, producirá el efecto de que, a partir de la fecha en que la soliciten, comience a correr de nuevo el plazo de presentación interrumpido.

Sección tercera: lugar de presentación de los documentos

Artículo 70. *Competencia territorial.*

1. Los documentos o declaraciones se presentarán en las siguientes oficinas:

a) En los supuestos de adquisición de bienes y derechos por causa de muerte, en la correspondiente al territorio donde el causante hubiese tenido su residencia habitual.

Si el causante no hubiese tenido residencia habitual en España, en la Delegación de Hacienda de Madrid, salvo que concurriendo a la sucesión uno o varios causahabientes con residencia habitual en España, se opte por presentarlos, previo acuerdo de los interesados, en la oficina que corresponda al territorio donde cualquiera de ellos tenga su residencia habitual.

Todos los documentos o declaraciones relativos a una misma sucesión habrán de presentarse en la oficina competente a que se refieren los dos párrafos anteriores.

Si el mismo documento incluyese la adquisición de bienes y derechos procedentes de distintas herencias, la presentación se realizará en la oficina competente para liquidar la última ocurrida en el tiempo.

b) En los supuestos de adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos» equiparable, en la correspondiente al territorio donde radiquen los bienes inmuebles transmitidos, cuando el acto tenga por objeto exclusivo bienes de tal naturaleza. Si tuviese por objeto exclusivo bienes inmuebles situados fuera de España, la presentación se realizará en la Delegación de Hacienda de Madrid.

Si transmitiéndose más de un bien inmueble resultase que están situados en el territorio de distintas oficinas, en la del territorio donde radiquen los inmuebles que, según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio, tengan mayor valor. Si los inmuebles donados fuesen del mismo valor, en cualquiera de las oficinas donde esté situado alguno de ellos, previo acuerdo de los interesados, de ser varios.

Si la donación o negocio jurídico gratuito e «inter vivos» tuviese por objeto exclusivo bienes de otra naturaleza, en la oficina del territorio donde tenga su residencia habitual el adquirente. Si existiesen varios adquirentes con distinta residencia, en la oficina del territorio donde resida el adquirente de los bienes de mayor valor, según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, y si fuesen del mismo valor, en cualquiera de las oficinas correspondientes al territorio donde tengan su residencia habitual los adquirentes, previo acuerdo de éstos. Si ninguno de los adquirentes tuviese su residencia habitual en España, en la Delegación de Hacienda de Madrid.

Si concurriesen bienes inmuebles con otros de distinta naturaleza, todos situados en España, la presentación se hará en la oficina correspondiente al territorio de situación de los inmuebles de mayor valor, cuando la suma del de todos los inmuebles sea igual o superior al de los demás bienes transmitidos. Cuando el valor de los bienes no inmuebles sea superior al de éstos, la presentación se realizará en la oficina donde el adquirente de bienes no inmuebles de mayor valor tenga su residencia habitual y si ninguno la tuviere en territorio español, en la de situación de los inmuebles cualquiera que sea su valor.

Si concurriesen bienes inmuebles con otros de distinta naturaleza, situados todos o algunos de ellos fuera de España, la presentación se efectuará en la oficina que corresponda al lugar de situación de los inmuebles, si fuesen éstos los situados en España y, en otro caso, en la de residencia del sujeto pasivo, con la misma salvedad establecida para el caso de que no tenga residencia habitual en España.

c) Cuando se trate exclusivamente de la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguro sobre la vida, los interesados podrán optar por realizar la presentación en la oficina correspondiente al territorio donde la entidad aseguradora deba proceder al pago.

2. Los documentos comprensivos de transmisiones por causa de muerte y de adquisiciones gratuitas «ínter vivos», se presentarán, precisamente, en la oficina que sea competente para liquidar la transmisión por causa de muerte.

Artículo 71. *Competencia territorial y atribución de rendimientos.*

Cuando de la aplicación de las reglas del artículo anterior resulte atribuida la competencia territorial a una oficina integrada en la estructura administrativa de un Ente público al que no corresponda el rendimiento del tributo, según las normas establecidas en las Leyes de Cesión a las Comunidades Autónomas, se mantendrá la competencia para la gestión y liquidación del Impuesto, pero el importe ingresado se transferirá a la Caja del Ente público a que corresponda.

Artículo 72. *Unidad de competencia territorial.*

1. En ningún caso se reconocerá la competencia territorial de más de una oficina para entender del mismo documento o declaración, aun cuando comprenda dos o más actos o contratos sujetos al Impuesto. La oficina competente conforme a las reglas del artículo 70 liquidará todos los actos y contratos a que el documento se refiera, incluso los sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Cuando se practiquen diversas liquidaciones, ya sean provisionales o definitivas, las segundas y ulteriores deberán efectuarse, precisamente, en la oficina que hubiese practicado la primera.

3. Los documentos o declaraciones relativos a extinción de usufructos, o los que tengan por objeto hacer constar el cumplimiento de condiciones, se presentarán en la misma oficina que hubiese conocido de los actos o documentos en que se constituyeron o establecieron.

Sección cuarta: cuestiones de competencia

Artículo 73. *Órganos competentes para su resolución.*

1. Cuando la oficina donde se presente el documento o declaración se considere incompetente para liquidar, remitirá de oficio la documentación a la competente, notificando esta circunstancia y el acuerdo declarándose incompetente al presentador.

2. Si se suscitaren cuestiones de competencia, positivas o negativas, serán resueltas:

a) Si se planteasen entre oficinas de una misma Comunidad Autónoma que tenga cedida la gestión del tributo, por el órgano competente de aquélla.

b) **(Derogado)**

c) Si se planteasen entre las Delegaciones de Hacienda de Madrid, Ceuta y Melilla, por la Dirección General de Gestión Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda.

Sección quinta: tramitación

Artículo 74. *Tramitación de los documentos presentados.*

1. Presentado el documento o declaración en la oficina competente, ésta dará recibo haciendo constar la fecha de presentación y el número que le corresponda en el registro de presentación de documentos, que deberá llevarse con carácter específico.

2. Tratándose de documentos relativos a adquisiciones «ínter vivos», su tramitación se ajustará a las siguientes reglas:

a) Cuando se hubiesen presentado todos los datos y antecedentes necesarios para la calificación de los hechos imponibles, siempre que no tenga que practicarse comprobación de valores, la oficina procederá con carácter definitivo a girar la liquidación o liquidaciones que procedan o a consignar las declaraciones de exención o no sujeción, según corresponda.

b) Cuando sea necesaria la aportación de nuevos datos o antecedentes por los interesados, se les concederá un plazo de quince días para que puedan acompañarlos. Cuando lo hicieren, y si no fuera necesaria la comprobación de valores, se procederá como se indica en la letra anterior. Si no se aportasen y sin perjuicio de las sanciones que procedan, se podrán girar liquidaciones provisionales en base a los datos ya aportados y a los que posea la Administración.

c) Cuando disponiendo de todos los datos y antecedentes necesarios se tuviera que practicar comprobación de valores, sobre los obtenidos se practicarán las liquidaciones definitivas que procedan, que serán debidamente notificadas al presentador.

d) Cuando para la comprobación de valores se recurriere como medio de comprobación al dictamen de Peritos de la Administración, la oficina remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar para que, por personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos, se emita el dictamen solicitado, que deberá estar suficientemente razonado.

3. Tratándose de documentos o declaraciones relativos a adquisiciones por causa de muerte, se procederá con arreglo a lo dispuesto en el número anterior, pero la práctica de las liquidaciones definitivas exigirá la comprobación completa del caudal hereditario del causante a efectos fiscales, debiendo procederse a la integración del declarado con las adiciones que resulten de las presunciones de los artículos 25 a 28 de este Reglamento y, en su caso, con el ajuar doméstico.

4. Cualquiera que sea la naturaleza de la adquisición, las liquidaciones que se giren sin haber practicado la comprobación definitiva del hecho imponible y de su valoración tendrán carácter provisional.

Artículo 75. *Supuesto de herederos desconocidos.*

En caso de adquisiciones por causa de muerte, cuando no fueren conocidos los herederos, los administradores o poseedores de los bienes hereditarios deberán presentar antes del vencimiento de los plazos señalados para ello, los documentos que se exigen para practicar liquidación, excepto la relación de herederos, y si estos presentadores no justificaren la existencia de una justa causa para suspender la liquidación, se girará liquidación provisional a cargo de la representación del causante, aplicándose sobre la cuota íntegra obtenida el coeficiente más alto de los que el artículo 44 de este Reglamento establece para el grupo IV, sin perjuicio de la devolución que proceda de lo satisfecho de más, una vez que aquéllos sean conocidos y esté justificado su parentesco con el causante y su patrimonio preexistente.

Artículo 76. *Constancia del carácter de las liquidaciones.*

Las liquidaciones se extenderán a nombre de cada contribuyente haciendo constar en ellas su carácter de provisionales o definitivas. Del mismo modo, cuando proceda, se hará constar la naturaleza de las giradas como parciales, complementarias o caucionales.

Artículo 77. *Liquidaciones complementarias.*

Procederá la práctica de liquidaciones complementarias cuando habiéndose girado con anterioridad liquidación provisional, la comprobación arroje aumento de valor para la base imponible tenida en cuenta en aquélla, o cuando se compruebe la existencia de errores materiales que hubiesen dado lugar a una minoración en la cuota ingresada. El mismo carácter tendrán las liquidaciones giradas a consecuencia de nuevos datos aportados por la acción investigadora de la oficina gestora que deban dar lugar a un incremento en la base de la liquidación provisional.

Sección sexta: liquidaciones parciales

Artículo 78. *Liquidaciones parciales a cuenta.*

1. Los interesados en sucesiones hereditarias podrán solicitar de la oficina competente, dentro de los plazos establecidos para la presentación de documentos o declaraciones que se practique liquidación parcial del Impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo, o retirar bienes, valores, efectos o dinero que se hallasen en depósito, o bien en otros supuestos análogos en los que, con relación a bienes en distinta situación, existan razones suficientes que justifiquen la práctica de liquidación parcial.

2. Para la práctica de las liquidaciones parciales, los interesados deberán presentar en la oficina competente un escrito, por duplicado, relacionando los bienes para los que se solicita la liquidación parcial, con expresión de su valor y de la situación en que se encuentren, del nombre de la persona o Entidad que, en su caso, deba proceder al pago o a la entrega de los bienes y del título acreditativo del derecho del solicitante o solicitantes.

3. A la vista de la declaración presentada, la oficina girará liquidación parcial, aplicando sobre el valor de los bienes a que la solicitud se refiere, sin reducción alguna, la tarifa del Impuesto y el coeficiente multiplicador mínimo correspondiente en función del patrimonio preexistente.

4. Ingresado el importe de la liquidación parcial, se entregará al interesado un ejemplar del escrito de solicitud presentado con la nota del ingreso. La presentación de este escrito acreditará, ante la persona que deba proceder a la entrega o al pago que, fiscalmente, queda autorizada la entrega, el pago o la retirada del dinero o de los bienes depositados.

5. Las liquidaciones parciales que se giren con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo tendrán el carácter de ingresos a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate.

Sección séptima: pago del impuesto, aplazamiento y fraccionamiento del pago

Artículo 79. *Notificación de liquidaciones.*

Practicadas las liquidaciones que procedan, se notificarán al sujeto pasivo o al presentador del documento o declaración con indicación de su carácter y motivación, del lugar, plazos y forma de efectuar el ingreso, así como de los recursos que puedan ser interpuestos, con indicación de los plazos y órganos ante los que habrán de interponerse.

Artículo 80. *Plazos y forma de pago.*

1. El pago de las liquidaciones practicadas por la Administración deberá realizarse en los plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación.
2. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante la entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.
3. La oficina gestora que hubiese practicado las liquidaciones podrá autorizar, a solicitud de los interesados, deducida dentro de los ocho días siguientes al de su notificación, a las Entidades financieras para enajenar valores depositados en las mismas a nombre del causante y, con cargo a su importe, o al saldo a favor de aquél en cuentas de cualquier tipo, librar los correspondientes talones a nombre del Tesoro Público por el exacto importe de las citadas liquidaciones.

Artículo 81. *Supuestos generales de aplazamiento y fraccionamiento.*

Sin perjuicio de los supuestos especiales de aplazamiento y fraccionamiento de pago, a que se refieren los artículos siguientes de esta Sección, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones serán aplicables las normas sobre aplazamiento y fraccionamiento de pago del Reglamento General de Recaudación.

Artículo 82. *Aplazamiento por término de hasta un año.*

Los órganos competentes para la gestión y liquidación del Impuesto podrán acordar el aplazamiento de las liquidaciones giradas por adquisiciones «mortis causa», por término de hasta un año, cuando concurran las condiciones siguientes:

a) Que se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago.
b) Que no exista inventariado entre los bienes del causante efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas.

La concesión del aplazamiento implicará la obligación de pagar el interés de demora vigente el día que comience su devengo.

Artículo 83. *Fraccionamiento hasta por cinco anualidades.*

Los órganos competentes para la gestión y liquidación del Impuesto podrán acordar el fraccionamiento de las liquidaciones giradas por adquisiciones «mortis causa», en cinco anualidades como máximo, siempre que concurran las siguientes condiciones:

a) Que se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago.
b) Que no exista inventariado entre los bienes del causante efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas.
c) Que se acompañe compromiso de constituir garantía suficiente que cubra el importe de la deuda principal e intereses de demora, más un 25 por 100 de la suma de ambas partidas. La concesión definitiva del fraccionamiento quedará subordinada a la constitución de la garantía.

La concesión del fraccionamiento implicará la obligación de pagar el interés de demora vigente el día en que comience su devengo.

Artículo 84. *Aplazamiento en caso de causahabientes desconocidos.*

A solicitud de los administradores o poseedores de los bienes hereditarios, los órganos competentes para la gestión y liquidación del Impuesto podrán conceder el aplazamiento de las liquidaciones giradas por adquisiciones «mortis causa», hasta que fueren conocidos los causahabientes en una sucesión, siempre que concurran las condiciones siguientes:

a) Que se solicite antes de expirar el plazo reglamentario de pago.
b) Que no exista inventariado entre los bienes del causante efectivo o bienes de fácil realización suficientes para el abono de las cuotas liquidadas.
c) Que se acompañe compromiso de constituir garantía suficiente que cubra el importe de la deuda principal e intereses de demora, más un 25 por 100 de la suma de ambas partidas. La concesión definitiva del aplazamiento quedará subordinada a la constitución de la garantía.

La concesión del aplazamiento implicará obligación de abonar el interés de demora vigente el día en que comience su devengo.

Artículo 85. *Aplazamiento en caso de transmisión de empresas individuales y de la vivienda habitual.*

1. Los órganos competentes para conceder los aplazamientos y fraccionamientos de pago a que se refiere el Reglamento General de Recaudación, y con sujeción al procedimiento y a las condiciones que en él se establecen, en cuanto no sean incompatibles con lo que en este artículo se dispone, podrán aplazar por tres años, a petición del sujeto pasivo, el pago de las liquidaciones giradas como consecuencia de la transmisión por herencia, legado o donación de una empresa individual que ejerza una actividad industrial, comercial, artesanal, agrícola o profesional.
La solicitud deberá presentarse antes de expirar el plazo reglamentario de ingreso, acompañada del compromiso de constituir garantía suficiente que cubra la deuda principal e interés legal, más un 25 por 100 de la suma de ambas partidas.
2. Vencido el aplazamiento a que se refiere el apartado anterior, podrán acordar con las mismas condiciones y el cumplimiento de idénticos requisitos, el fraccionamiento de pago en siete plazos semestrales sucesivos, a partir de la notificación de la concesión del fraccionamiento.
La falta de pago de alguno de los pagos fraccionados producirá los efectos establecidos en el Reglamento General de Recaudación para dicho supuesto.
3. Lo dispuesto en los números anteriores sobre aplazamiento y fraccionamiento de pago será aplicable a las liquidaciones giradas a consecuencia de la transmisión hereditaria de la vivienda habitual de una persona, siempre que el adquirente de la misma sea el cónyuge, ascendiente, o descendiente de aquél, o bien pariente colateral, mayor de sesenta y cinco años, que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores a su fallecimiento.
4. Los aplazamientos y fraccionamientos a que se refieren los números anteriores afectarán a la parte proporcional de la deuda tributaria que corresponda al valor comprobado de la Empresa o de la vivienda transmitidas en relación con el total caudal hereditario de cada uno de los causahabientes.

Artículo 85 bis. *Fraccionamiento de la cuota derivada de las cantidades percibidas en forma de renta por contratos de seguro sobre la vida.*

1. En los seguros sobre la vida en los que el causante sea, a su vez, el contratante del seguro individual o el asegurado en el seguro colectivo y cuyo importe se perciba por los beneficiarios en forma de renta, vitalicia o temporal, éstos deberán integrar en la base imponible el valor actual de dicha renta.
2. El valor actual de dicha renta se acumulará al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario.
3. El beneficiario podrá solicitar, durante el plazo previsto en el artículo 67.1.a) de este Reglamento, el fraccionamiento de la parte de la cuota resultante de aplicar sobre el valor actual de la renta, vitalicia o temporal, deducida en su caso la cantidad prevista en el artículo

20.2.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el tipo medio de gravamen.

Se entenderá por tipo medio de gravamen el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota tributaria total a ingresar por el contribuyente por el valor total de los bienes y derechos que integran su base liquidable. Dicho tipo medio de gravamen se expresará con dos decimales.

4. La Administración competente para la exacción del impuesto acordará el fraccionamiento en el número de años en que se perciba la renta, si fuera temporal, o en quince años si fuera vitalicia, no exigiéndose la constitución de ningún tipo de caución ni devengándose intereses de demora.

La Administración competente notificará al contribuyente la resolución de la solicitud en el plazo de tres meses, si transcurrido dicho plazo no se ha notificado resolución expresa, la solicitud se considerará estimada. Sólo podrá desestimarse la solicitud si ésta está incompleta o no cumple con los requisitos fijados en la norma.

5. El importe del ingreso anual correspondiente al pago fraccionado resultará de dividir la cuota que se fracciona entre el número de años en que se perciba la renta si fuera temporal, o entre quince si fuera vitalicia.

El pago anual fraccionado se ingresará en los plazos que figuren en la resolución de concesión del fraccionamiento, dentro del mes de enero siguiente a la percepción íntegra de cada anualidad de renta.

6. En el supuesto en que se ejercite el derecho de rescate, la totalidad de los pagos fraccionados pendientes deberán ingresarse durante los treinta días siguientes a tal ejercicio.

7. En el supuesto en que se produzca la extinción de la renta, sólo resultará exigible el pago fraccionado pendiente que corresponda a la anualidad de renta efectivamente percibida y pendiente de ingreso.

8. La responsabilidad subsidiaria de las entidades de seguros se extingue en relación con el primer pago fraccionado cuando el beneficiario acredite la obtención, en forma expresa o por silencio, del fraccionamiento regulado en el presente precepto.

El mantenimiento de la extinción de la responsabilidad exige la acreditación por el contribuyente ante la entidad de seguros del ingreso del pago fraccionado correspondiente a cada anualidad de renta.

En el supuesto del ejercicio del derecho de rescate, las entidades de seguros podrán exigir la presentación de certificación expedida por la Administración tributaria sobre el importe del impuesto pendiente de pago, a los efectos de conocer la cuantía de su responsabilidad subsidiaria y, en su caso, poder entregar a los beneficiarios cheque bancario expedido a nombre de la Administración acreedora del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CAPITULO III

Autoliquidación

Sección primera: requisitos y presentación

Artículo 86. *Régimen de autoliquidación: Requisitos.*

1. La opción de los sujetos pasivos por el régimen de autoliquidación exigirá que en las declaraciones-liquidaciones se incluya el valor de la totalidad de los bienes y derechos transmitidos y que, tratándose de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las realizadas por los beneficiarios de contratos de seguro de vida para caso de muerte del asegurado, todos los adquirentes interesados en la sucesión o el seguro estén incluidos en el mismo documento o declaración y exista la conformidad de todos.

El importe ingresado por una autoliquidación que no reúna los requisitos exigidos en el párrafo anterior tendrá el carácter de mero ingreso a cuenta, pero no dará lugar a que la oficina gestora dé cumplimiento a lo establecido en el artículo 87, apartados 3 y 4 de este Reglamento.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se admitirá la autoliquidación parcial referida a una parte de los bienes y derechos en aquellos supuestos en los que, según el artículo 78 de este Reglamento, se admite la práctica de liquidación parcial a cuenta.

Artículo 87. *Presentación e ingreso de autoliquidaciones.*

1. Los sujetos pasivos que opten por determinar el importe de sus deudas tributarias mediante autoliquidación deberán presentarla en el modelo de impreso de declaración-liquidación especialmente habilitado al efecto, procediendo a ingresar su importe dentro de los plazos establecidos en el artículo 67 de este Reglamento para la presentación de documentos o declaraciones o en el de prórroga del artículo 68, en la entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Administración tributaria competente o en alguna de sus entidades colaboradoras.

2. Ingresado el importe de las autoliquidaciones, los sujetos pasivos deberán presentar en la oficina gestora, en un sobre único para cada sucesión o donación, el original y copia simple del documento notarial, judicial o administrativo o privado en el que conste o se relacione el acto o contrato que origine el tributo, con un ejemplar de cada autoliquidación practicada.

3. La oficina devolverá al presentador el documento original, con nota estampada en el mismo acreditativa del ingreso efectuado y de la presentación de la copia. La misma nota de ingreso se hará constar también en la copia, que se conservará en la oficina para el examen y calificación del hecho imponible y, si procede, para la rectificación, comprobación y práctica de la liquidación o liquidaciones complementarias.

4. En los supuestos en los que de la autoliquidación no resulte cuota tributaria a ingresar, su presentación, junto con los documentos, se realizará directamente en la oficina competente, que sellará la autoliquidación y extenderá nota en el documento original haciendo constar la calificación que proceda, según los interesados, devolviéndolo al presentador y conservando la copia simple en la oficina a los efectos señalados en el número anterior.

5. Las actuaciones a que se refiere este artículo deberán realizarse en la oficina que resulte territorialmente competente según las reglas del artículo 70 de este Reglamento.

Artículo 87 bis. *Regulación de los medios de acreditación de la presentación y pago, en su caso, del impuesto, ante la oficina gestora competente, para los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.*

A los efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de este impuesto, la presentación ante la oficina gestora competente de la autoliquidación junto con los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como, en su caso, el pago de dicho impuesto, o la no sujeción o los beneficios fiscales aplicables, se podrán acreditar, además de por los medios previstos en la normativa reguladora del mismo, por cualquiera de los siguientes:

a) Certificación expedida a tal efecto por la oficina gestora competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que contenga todas las menciones y requisitos necesarios para identificar el documento notarial, judicial, administrativo o privado que contenga o en el que se relacione el acto o contrato que origine el impuesto, acompañada, en su caso, de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación.

b) Cualquier otro medio determinado reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Función Pública.

Sección segunda: tramitación

Artículo 88. *Tramitación de autoliquidaciones.*

1. La tramitación de los documentos y de las declaraciones-liquidaciones presentadas por los sujetos pasivos en las oficinas gestoras se acomodará a lo dispuesto para el régimen de presentación de documentos en el artículo 74 de este Reglamento, sin otras especialidades que las que sean consecuencia de las autoliquidaciones practicadas y, en su caso, ingresadas por los interesados. En consecuencia, se procederá por la oficina gestora

al examen y calificación de los hechos imponibles consignados en los documentos para girar las liquidaciones complementarias que procedan, entre otros casos, como consecuencia de errores materiales o de calificación o por la existencia de hechos imponibles no autoliquidados por los interesados, así como las que tengan su origen en la comprobación de valores, en la adición de bienes o del ajuar doméstico o en el descubrimiento de nuevos bienes del causante.

Cuando sea necesaria la aportación de nuevos datos o antecedentes, se concederá un plazo de quince días a los interesados para presentarlos en la oficina.

2. Cuando se proceda a la comprobación de valores, se cumplirá lo dispuesto en el número 2, letras c) y d), del artículo 74 de este Reglamento.

3. Las liquidaciones giradas por la oficina competente como consecuencia de lo establecido en el presente artículo, se notificarán a los sujetos pasivos o al presentador del documento con indicación de su carácter y motivación, del lugar, plazos y forma de efectuar el ingreso, así como de los recursos que puedan ser interpuestos, con indicación de los plazos y órganos ante los que habrán de interponerse.

Sección tercera: autoliquidaciones parciales

Artículo 89. *Autoliquidaciones parciales a cuenta.*

1. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 86.2 de este Reglamento, tratándose de adquisiciones por causa de muerte, los sujetos pasivos, previa conformidad de todos en caso de ser más de uno, podrán proceder a la práctica de una autoliquidación parcial del Impuesto a los solos efectos de cobrar seguros sobre la vida, créditos del causante, haberes devengados y no percibidos por el mismo o retirar bienes, valores, efectos o dinero que se encuentren en depósito, o bien en otros supuestos análogos en los que con relación a otros bienes en distinta situación, existan razones suficientes que justifiquen la práctica de autoliquidación parcial.

Los sujetos pasivos que presenten la autoliquidación parcial deberán proceder posteriormente a presentar la autoliquidación por la totalidad de los bienes y derechos que hayan adquirido, en la forma prevista en los artículos 86 y 87 anteriores.

2. La autoliquidación deberá practicarse aplicando sobre el valor de los bienes a que se refiera, sin reducción alguna, la tarifa del Impuesto y los coeficientes multiplicadores mínimos correspondientes en función del patrimonio preexistente.

3. Ingresado el importe de la autoliquidación parcial en la forma establecida en el artículo 87 de este Reglamento, se presentará en la oficina competente un ejemplar del impreso de autoliquidación donde conste el ingreso, acompañado de una relación por duplicado en la que se describan los bienes a que se refiera, su valor y la situación en que se encuentren, así como el nombre de la persona o Entidad que deba proceder al pago o a la entrega de los bienes, y del título acreditativo del derecho del solicitante o solicitantes, devolviéndose por la oficina uno de los ejemplares de la relación con la nota del ingreso.

4. El ingreso efectuado en virtud de autoliquidación parcial tendrá el carácter de ingreso a cuenta de la liquidación definitiva que proceda por la sucesión hereditaria de que se trate.

Sección cuarta: aplazamientos y fraccionamientos

Artículo 90. *Aplazamiento y fraccionamiento de autoliquidaciones.*

1. Serán aplicables las normas del Reglamento General de Recaudación para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos del pago de autoliquidaciones que los interesados deban satisfacer por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. No obstante, si en el régimen de presentación de documentos correspondiese a las oficinas gestoras la competencia para acordar el aplazamiento y el fraccionamiento de pago y concurren los requisitos establecidos en los artículos 82, 83 y 84 de este Reglamento, los interesados podrán solicitar de la oficina competente para admitir la autoliquidación, dentro de los cinco primeros meses del plazo establecido, la concesión del beneficio. Si la petición fuese denegada, el plazo para el ingreso se entenderá prorrogado en los días transcurridos desde el de la presentación de la solicitud hasta el de notificación del acuerdo denegatorio, sin perjuicio del abono de los intereses de demora que procedan.

CAPITULO IV

Obligaciones formales

Artículo 91. *Normas generales.*

1. Los órganos judiciales remitirán a los Organismos de la Administración Tributaria de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme de los que se desprenda la existencia de incrementos de patrimonio gravados por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. Los encargados del Registro Civil remitirán a los mismos Organismos, dentro de la primera quincena de cada mes, relación nominal de los fallecidos en el mes anterior y de su domicilio.

3. Los Notarios están obligados a facilitar los datos que les reclamen los Organismos de la Administración Tributaria acerca de los actos en que hayan intervenido en el ejercicio de sus funciones, y a expedir gratuitamente, en el plazo de quince días, las copias que aquéllos les pidan de los documentos que autoricen o tengan en su protocolo, salvo cuando se trate de los instrumentos públicos a que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley Orgánica del Notariado de 28 de mayo de 1862, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

Asimismo, estarán obligados a remitir, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos autorizados en el trimestre anterior que se refieran a actos o contratos que pudieran dar lugar a los incrementos patrimoniales que constituyen el hecho imponible del Impuesto. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados con el contenido indicado que les hayan sido presentados para su conocimiento o legitimación de firmas.

Los Cónsules cumplimentarán la obligación impuesta en este apartado remitiendo los índices o relaciones a la Dirección General de Gestión Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda.

4. Los órganos judiciales, intermediarios financieros, asociaciones, fundaciones, sociedades, funcionarios y particulares o cualesquiera otras Entidades públicas o privadas, no acordarán entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del Impuesto o su exención, a menos que la Administración lo autorice.

5. Las entidades de seguros no podrán efectuar la liquidación y pago de los concertados sobre la vida de una persona, a menos que se justifique haber presentado a liquidación la documentación correspondiente o, en su caso, el ingreso de la autoliquidación practicada.

6. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en los números anteriores se sancionará de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

No obstante, cuando se trate de órganos jurisdiccionales, la autoridad competente del Ministerio de Economía y Hacienda pondrá los hechos en conocimiento del Consejo General del Poder Judicial, por conducto del Ministerio Fiscal, a los efectos pertinentes.

TITULO III

Procedimientos especiales

CAPITULO I

Procedimiento sobre presunciones de hechos imponibles

Artículo 92. *Procedimiento.*

Cuando la Administración tenga conocimiento de alguno de los hechos a que se refiere el artículo 15 de este Reglamento, en los que se fundamentan las presunciones sobre la posible existencia de incrementos de patrimonio sujetos al Impuesto, sin haber sido objeto de declaración en los plazos establecidos para la presentación de documentos, lo pondrá en conocimiento de los interesados por medio de la oficina que fuese la competente para practicar la liquidación, para que aquéllos manifiesten su conformidad o disconformidad con

la existencia del hecho imponible, formulando cuantas alegaciones tengan por conveniente en plazo de quince días, con aportación de las pruebas o documentos pertinentes.

Transcurrido dicho plazo, la oficina, a la vista del expediente, dictará la resolución que proceda, girando, en su caso, las liquidaciones que correspondan a los hechos imponibles que estime producidos.

CAPITULO II

Procedimiento para la adición de bienes a la masa hereditaria

Artículo 93. *Procedimiento.*

Cuando la oficina competente ante la que se hubiese presentado un documento, declaración o declaración-liquidación comprensivo de una adquisición por causa de muerte, comprobase la omisión en el inventario de bienes del causante de los que se encuentren en alguna de las situaciones a que se refieren los artículos 25 a 28 y 30 de este Reglamento, lo pondrá en conocimiento de los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan dar su conformidad a su adición al caudal relicto del causante.

Si la adición fuese admitida por los interesados, las liquidaciones que se practiquen incluirán en la base imponible el valor de los bienes adicionables, o se procederá a rectificar las autoliquidaciones ingresadas por los interesados practicando las complementarias a que hubiere lugar, cuando se haya optado por ese procedimiento de declaración.

En el caso de que los interesados, en el plazo concedido, rechazasen la propuesta de adición o dejaren transcurrir el mismo sin contestar, sin perjuicio de continuar las actuaciones establecidas en este Reglamento para la liquidación del documento o para la comprobación de las autoliquidaciones, la oficina procederá a instruir un expediente a efectos de decidir en definitiva sobre la adición, concediendo a los interesados un plazo de quince días para formular alegaciones y aportar los documentos o pruebas que estimen convenientes a su derecho. Transcurrido este plazo se dictará acuerdo sobre la procedencia o no de la adición.

El acuerdo favorable a la adición será recurrible en reposición o en vía económico-administrativa.

Ultimada la vía administrativa en sentido favorable a la adición, la Administración podrá proceder a la rectificación de las liquidaciones provisionales o a practicar las complementarias que procedan.

Durante la tramitación del expediente y hasta su ultimación definitiva quedará interrumpido el plazo de prescripción de la acción de la Administración para practicar las liquidaciones que procedan.

CAPITULO III

Procedimiento para la deducción de deudas del causante puestas de manifiesto con posterioridad al ingreso del impuesto

Artículo 94. *Procedimiento.*

El procedimiento para la deducción de las deudas del causante que se pongan de manifiesto con posterioridad al ingreso de las liquidaciones giradas por la Administración o de las autoliquidaciones practicadas por los interesados, se ajustará a las siguientes reglas:

1.ª La deducción se hará efectiva mediante la devolución, sin intereses de demora, de la porción de Impuesto que corresponda al importe de la deuda no deducida, entendiéndose por tal la diferencia que exista entre la cantidad ingresada y la que se hubiese ingresado si al practicar la liquidación o la autoliquidación se hubiese deducido el importe de la deuda.

2.ª Los interesados presentarán un escrito ante la oficina que hubiese practicado la liquidación o tramitado la autoliquidación, solicitando la rectificación correspondiente, acompañado de los documentos acreditativos de la existencia de la deuda o del pago de la misma realizado con posterioridad al ingreso.

3.ª Si la oficina estimase acreditada fehacientemente la existencia o el pago de la deuda, propondrá al órgano competente la adopción de acuerdo reconociendo el derecho a la

devolución de la porción de impuesto a que se refiere la regla primera. En caso contrario, propondrá acuerdo denegatorio que se notificará a los interesados con expresión de los recursos procedentes contra el mismo.

4.ª Lo dispuesto en este artículo no será aplicable cuando hubiesen transcurrido cinco años desde la fecha de expiración del plazo de presentación a liquidación del documento, declaración o declaración-liquidación o cuando se trate de liquidaciones administrativas firmes de carácter definitivo.

CAPITULO IV

Procedimiento para la deducción de deudas del donante satisfechas por el donatario

Artículo 95. *Procedimiento.*

El procedimiento para la devolución de la porción de Impuesto que corresponda a una deuda del donante, garantizada con derecho real que recaiga sobre los bienes que hubiesen sido donados por el mismo, cuando haya sido pagada por el donatario después de ingresado el Impuesto correspondiente a la donación, se ajustará a las reglas siguientes:

1.ª Se entenderá como porción de Impuesto correspondiente a la deuda pagada y no deducida en la base imponible de la donación, la diferencia entre la cantidad ingresada y la que se hubiese ingresado si al practicar la liquidación o autoliquidación se hubiese deducido el importe de la deuda.

2.ª El interesado deberá solicitar la rectificación mediante escrito presentado dentro del plazo de cinco años, contado desde el día en que hubiese finalizado el plazo reglamentario para presentar el correspondiente documento, declaración o declaración-liquidación, en la oficina que hubiese practicado la liquidación o tramitado la autoliquidación, acompañando los documentos que acrediten el pago de la deuda por su cuenta.

3.ª Si la oficina estimase acreditado fehacientemente el pago de la deuda por el donatario, propondrá al órgano competente la adopción de acuerdo reconociendo el derecho a la devolución, que no incluirá intereses de demora. En otro caso, la propuesta será denegatoria de la devolución y el correspondiente acuerdo se notificará al interesado con expresión de los recursos procedentes contra el mismo.

CAPITULO V

Procedimiento para el ejercicio del derecho de adquisición por la Administración

Artículo 96. *Procedimiento.*

El procedimiento para que la Administración pública pueda ejercitar el derecho de adquisición reconocido en el artículo 19 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en el artículo 41 de este Reglamento, se ajustará a las reglas siguientes:

1.ª El órgano u oficina que haya practicado liquidaciones definitivas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, remitirá al Delegado de Hacienda o al órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas, dentro del mes siguiente a la fecha en que hubiesen ganado firmeza, relación por duplicado de los documentos o declaraciones presentados en los que se incluyan bienes o derechos que reúnan las condiciones establecidas en el párrafo segundo del artículo 41.1 de este Reglamento para el ejercicio del derecho de adquisición por la Administración, con indicación de los bienes concretos susceptibles de ser adquiridos y del nombre, domicilio y demás circunstancias personales de los adquirentes.

2.ª Dentro del mes siguiente a la recepción de estas relaciones, el Delegado de Hacienda o el órgano correspondiente en la Comunidad Autónoma, previo informe del Servicio Jurídico, propondrá al Centro directivo encargado de la gestión del impuesto los

bienes sobre los que proceda ejercitar el derecho de adquisición, relacionados por orden de importancia según su valor comprobado.

3.ª Recibida la propuesta en el Centro directivo, éste recabará informe sobre las disponibilidades presupuestarias para atender a los gastos de la adquisición y, a la vista de este informe, comunicará al órgano proponente los bienes sobre los que debe ejercitarse el derecho de adquisición. Estas actuaciones deberán estar ultimadas de tal modo que la comunicación a los Delegados de Hacienda o a los órganos respectivos de las Comunidades Autónomas sea realizada dentro del tercer mes siguiente a la fecha en que las liquidaciones a que se refiere la regla primera hubiesen quedado firmes.

4.ª Recibida la comunicación por el Delegado de Hacienda u órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, lo comunicará a los interesados, concediéndoles el plazo de un mes para formular las alegaciones que estimen convenientes a su derecho. Al mismo tiempo, dará traslado a los Registros de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial para que hagan constar, mediante nota, que el bien o derecho se encuentra sometido al ejercicio del derecho de adquisición por la Administración. Ultimado el expediente, se elevará de nuevo al Centro directivo que, a la vista de las actuaciones practicadas, propondrá al Ministerio de Economía y Hacienda, o al órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, la resolución que deba dictarse.

La nota de afección a que se refiere el párrafo anterior caducará a los dos años de su fecha.

5.ª La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, o la resolución del órgano equivalente de la Comunidad Autónoma, se notificará a los interesados y será susceptible de impugnación en la vía contencioso-administrativa, previa interposición del recurso de reposición a que se refiere la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

CAPITULO VI

Procedimiento para la devolución del Impuesto correspondiente a bienes sobre los que la Administración haya ejercitado el derecho de adquisición

Artículo 97. *Procedimiento.*

El procedimiento para la devolución de la porción de Impuesto que corresponda a bienes o derechos sobre los que la Administración hubiese ejercitado el derecho de adquisición establecido en el artículo 41 de este Reglamento, se ajustará a las reglas siguientes:

1.ª Se entenderá como porción de Impuesto a devolver la diferencia entre la cantidad ingresada y la que se hubiese ingresado si en la base tenida en cuenta para la liquidación se hubiese computado para el bien adquirido el valor declarado por el interesado en lugar del comprobado.

2.ª El expediente se tramitará de oficio por la Administración una vez que hubiese adquirido firmeza el acuerdo sobre el ejercicio del derecho de adquisición, siendo competente la oficina que hubiese girado la liquidación. La tramitación del expediente se comunicará a los interesados a efectos de que puedan personarse en el mismo y formular las alegaciones y aportar los documentos que estimen convenientes a su derecho.

TITULO IV

Tasación pericial contradictoria

Artículo 98. *Tasación pericial contradictoria.*

En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria con arreglo a las siguientes reglas:

1.ª La solicitud de tasación pericial contradictoria deberá presentarse dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los

valores comprobados administrativamente. La presentación determinará la suspensión del ingreso de la liquidación practicada y de los plazos de reclamación contra la misma.

2.ª En el caso de que no figurase ya en el expediente la valoración motivada de un Perito de la Administración, por haberse utilizado para la comprobación del valor un medio distinto al «dictamen de Peritos de la Administración» previsto en el artículo 52.1.d), de la Ley General Tributaria, la oficina gestora remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar para que, por personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos, se proceda a la formulación, en el plazo de quince días, de la correspondiente hoja de aprecio por duplicado en la que deberá constar no sólo el resultado de la valoración realizada sino también los fundamentos tenidos en cuenta para el avalúo.

3.ª Recibida por la oficina competente la valoración del Perito de la Administración, o la que ya figure en el expediente por haber utilizado la oficina gestora como medio de comprobación el de «dictamen de Peritos de la Administración», se trasladará a los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan proceder al nombramiento de un Perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar. Designado el Perito por el contribuyente se le entregará la relación de bienes y derechos concediéndole un nuevo plazo de quince días para formular la hoja de aprecio, que deberá estar fundamentada.

4.ª Transcurrido el plazo de quince días sin hacer la designación de Perito se entenderá la conformidad del interesado con el valor comprobado sobre el que se hubiese girado la liquidación, dándose por terminado el expediente y procediéndose, en consecuencia, a la confirmación de la liquidación inicialmente practicada. En este caso, el sujeto pasivo deberá ingresar el importe del Impuesto en el resto del plazo que quedase por transcurrir al tiempo de solicitar la tasación, liquidándose los correspondientes intereses de demora.

5.ª Si la tasación del Perito de la Administración no excede en más del 10 por 100 y no es superior en 20.000.000 de pesetas a la realizada por el del interesado, servirá de base el valor resultante de ésta, si fuese mayor que el valor declarado, o este valor en caso contrario, procediéndose a la rectificación de la liquidación inicialmente practicada. La nueva liquidación, con los correspondientes intereses de demora, se notificará al sujeto pasivo para su ingreso en los plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación.

6.ª Si la tasación del Perito de la Administración excede de los límites indicados en la regla anterior, se procederá por el Delegado de Hacienda o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, a designar por sorteo público un Perito tercero de entre los colegiados o asociados que figuren en las listas remitidas por los Colegios, Asociaciones y Corporaciones Profesionales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 52.2 de la Ley General Tributaria o, en su caso, se interesará del Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial. Realizada la designación se remitirá a la persona o entidad designada la relación de bienes y derechos a valorar y copia de las hojas de aprecio de los Peritos anteriores, para que en el plazo de quince días proceda a confirmar alguna de ellas o realice una nueva valoración que será definitiva.

7.ª En ningún caso podrá servir de base para la liquidación el resultado de la tasación pericial si fuese menor que el valor declarado por los interesados.

8.ª A la vista del resultado obtenido de la tasación pericial contradictoria, la oficina confirmará o rectificará la liquidación inicial, sin perjuicio de su posible impugnación en reposición o en vía económico-administrativa.

En ambos casos se liquidarán los correspondientes intereses de demora.

9.ª Los honorarios del Perito del sujeto pasivo serán satisfechos por éste. Cuando la tasación practicada por el tercer Perito fuese superior en un 20 por 100 al valor declarado, todos los gastos de la pericia serán abonados por el sujeto pasivo y, por el contrario, caso de ser inferior, serán de cuenta de la Administración y, en este caso, el sujeto pasivo tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito a que se refiere el párrafo siguiente.

El Perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios, lo que se realizará mediante depósito en el Banco de España, en el plazo de diez días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el Perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

Entregada en la Delegación de Hacienda u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma la valoración por el tercer Perito, se comunicará al interesado y, al mismo tiempo, se le concederá un plazo de quince días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de honorarios depositados en el Banco de España.

TITULO V

Cierre registral

Artículo 99. *Principio general sobre admisión de documentos.*

1. Los documentos que contengan actos o contratos de los que resulte la existencia de un incremento de patrimonio adquirido a título lucrativo, no se admitirán ni surtirán efecto en oficinas o registros públicos sin que conste en ellos la nota de presentación en la oficina competente para practicar la liquidación o la del ingreso de la correspondiente autoliquidación o la de declaración de exención o no sujeción consignada en ellos por la oficina gestora a la vista de la declaración-liquidación presentada, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria o autorización expresa de la Administración.

2. Los Juzgados y Tribunales que hubiesen admitido los documentos a que se refiere el número anterior sin las notas que en él se indican, remitirán a los órganos de la Administración tributaria de su jurisdicción copia autorizada de los mismos, en el plazo de los quince días siguientes al de su admisión.

Artículo 100. *Cierre registral.*

1. Los Registros de la Propiedad, Mercantiles, y de la Propiedad Industrial, no admitirán para su inscripción o anotación ningún documento que contenga acto o contrato del que resulte la adquisición de un incremento de patrimonio o título lucrativo, sin que se justifique el pago de la liquidación correspondiente por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, la declaración de exención o no sujeción, o la presentación de aquél ante los órganos competentes para su liquidación.

2. A los efectos prevenidos en el número anterior se considerará acreditado el pago del Impuesto siempre que el documento lleve la nota justificativa del mismo y se presente acompañado de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación debidamente sellada por la oficina competente y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de los beneficios fiscales aplicables.

3. Cuando se encontrare pendiente de liquidación, provisional o definitiva, el documento o la declaración presentada en la oficina competente y en los casos de autoliquidación, el Registrador hará constar, mediante nota al margen de la inscripción, que el bien o derecho transmitido queda afecto al pago de la liquidación o liquidaciones que proceda practicar. Cuando exista liquidación provisional o se haya realizado algún ingreso por la autoliquidación se expresará el importe satisfecho.

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

Disposición adicional primera.

Las Comunidades Autónomas que se hayan hecho cargo por delegación del Estado de la gestión y liquidación del Impuesto General sobre las Sucesiones podrán, dentro del marco de sus atribuciones, encomendar a las oficinas liquidadoras de Partido a cargo de Registradores de la Propiedad funciones en la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Disposición adicional segunda.

El artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, quedará redactado en los siguientes términos:

«Artículo 62.

En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria con arreglo a las siguientes reglas:

1.ª La solicitud de tasación pericial contradictoria deberá presentarse dentro del plazo de los quince días siguientes al de notificación del acuerdo aprobatorio del resultado del expediente de comprobación de valores.

2.ª En el caso de que no figurase ya en el expediente la valoración motivada de un Perito de la Administración, por haberse utilizado para la comprobación del valor un medio distinto al «dictamen de Peritos de la Administración» previsto en el artículo 52.1.d), de la Ley General Tributaria, la oficina gestora remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar para que, por personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos, se proceda a la formulación, en el plazo de quince días, de la correspondiente hoja de aprecio por duplicado en que deberá constar no sólo el resultado de la valoración realizada sino también los fundamentos tenidos en cuenta para el avalúo.

3.ª Recibida por la oficina competente la valoración del Perito de la Administración, o la que ya figure en el expediente por haber utilizado la oficina gestora como medio de comprobación el de «dictamen de Peritos de la Administración», se trasladará a los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan proceder al nombramiento de un Perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar. Designado el Perito por el contribuyente se le entregará la relación de bienes y derechos para que en un nuevo plazo de quince días formule la hoja de aprecio, que deberá estar fundamentada.

4.ª Transcurrido el plazo de quince días sin hacer la designación de Perito se entenderá la conformidad del interesado con el valor comprobado, dándose por terminado el expediente y procediéndose, en consecuencia, a girar liquidación complementaria de la provisionalmente girada por el valor declarado, con los correspondientes intereses de demora, que se notificará al sujeto pasivo para su ingreso en el plazo establecido en el Reglamento General de Recaudación.

5.ª Si la tasación del Perito de la Administración no excede en más del 10 por 100 y no es superior en 20.000.000 de pesetas a la realizada por el del interesado, servirá de base el valor resultante de ésta, si fuese mayor que el valor declarado, o este valor en caso contrario. En el primer supuesto se girará la liquidación complementaria que proceda con intereses de demora, procediéndose a su ingreso por el sujeto pasivo en los plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación.

6.ª Si la tasación del Perito de la Administración excede de los límites indicados en la regla anterior, se procederá por el Delegado de Hacienda o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, a designar por sorteo público un Perito tercero de entre los colegiados o asociados que figuren en las listas remitidas por los Colegios, Asociaciones o Corporaciones Profesionales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 52.2 de la Ley General Tributaria o, en su caso, se interesará del Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial. Realizada la designación se remitirá a la persona o entidad designada la relación de bienes y derechos a valorar y copia de las hojas de aprecio de los Peritos anteriores, para que en el plazo de quince días proceda a confirmar alguna de ellas o realice una nueva valoración, que será definitiva.

7.ª En ningún caso podrá servir de base para la liquidación el resultado de la tasación pericial si fuese menor que el valor declarado por los interesados.

8.ª A la vista del resultado obtenido de la tasación pericial contradictoria, la oficina confirmará la liquidación inicial o girará la complementaria que proceda con intereses de demora, sin perjuicio de su posible impugnación en reposición o en vía económico-administrativa.

9.ª Los honorarios del Perito del sujeto pasivo serán satisfechos por éste. Cuando la tasación practicada por el tercer Perito fuese superior en un 20 por 100 al valor declarado, todos los gastos de la pericia serán abonados por el sujeto pasivo y, por el contrario, caso de ser inferior, serán de cuenta de la Administración y, en este caso, el sujeto pasivo tendrá derecho a ser reintegrado en los gastos ocasionados por el depósito a que se refiere el párrafo siguiente.

El Perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios, lo que se realizará mediante depósito en el Banco de España, en el plazo de diez días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el Perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

Entregada en la Delegación de Hacienda u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma la valoración por el tercer Perito, se comunicará al interesado y, al mismo tiempo, se le concederá un plazo de quince días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de honorarios depositados en el Banco de España.»

Disposición transitoria primera.

Las oficinas liquidadoras a cargo de Registradores de la Propiedad liquidarán, en el ámbito de sus competencias, los documentos o declaraciones presentados en las mismas, a efectos de su liquidación por el Impuesto General sobre las Sucesiones, hasta 31 de diciembre de 1987, por hechos imponibles que hayan tenido lugar antes de la entrada en vigor de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los documentos relativos a donaciones se entenderán presentados a efectos de su liquidación por el Impuesto General sobre las Sucesiones, siendo aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior.

Disposición transitoria segunda.

Los documentos o declaraciones referentes a hechos imponibles acaecidos antes del 1 de enero de 1988 se presentarán desde este día en las oficinas que sean las competentes con arreglo a las normas de este Reglamento, salvo que, en virtud de los Convenios a que se refiere la disposición adicional primera, puedan presentarse en Oficinas Liquidadoras de Partido a cargo de Registradores de la Propiedad.

Disposición transitoria tercera.

La competencia para la gestión y liquidación estará atribuida a los órganos a que se refiere el artículo 63 desde el día 1 de enero de 1988, salvo cuando se trate de documentos presentados a liquidación con anterioridad, en cuyo caso se seguirá manteniendo la competencia de las oficinas en que hubiesen sido presentados hasta su liquidación definitiva.

Disposición transitoria cuarta.

Hasta que no se disponga lo contrario por el Ministerio de Economía y Hacienda, las Administraciones de Hacienda limitarán su actuación en la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la admisión de documentos y declaraciones tributarias, que deberán remitir a la Delegación de Hacienda de la que dependan a efectos de su ulterior tramitación.

Disposición transitoria quinta.

No obstante lo dispuesto en los artículos 78 y 89 de este Reglamento, en las liquidaciones o autoliquidaciones parciales será admisible la reducción de la base imponible

en el importe de los beneficios fiscales a que se refiere la disposición transitoria cuarta de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Disposición transitoria sexta.

Las referencias que en este Reglamento se contienen al Impuesto sobre el Patrimonio se entenderán hechas al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas hasta tanto aquél entre en vigor 106.

Disposición transitoria séptima.

El plazo de presentación establecido en el artículo 3.1.a), del Real Decreto 422/1988, de 29 de abril, se aplicará a los hechos imponibles acaecidos a partir del día 5 de mayo de 1988.

Disposición transitoria octava.

En la consolidación del pleno dominio que tenga lugar a partir del 1 de enero de 1988 cuando se hubiese desmembrado como consecuencia de una sucesión o donación causada antes de aquella fecha, serán aplicables las reglas del artículo 51.2 de este Reglamento pero, en ningún supuesto, se aplicarán las reducciones en la base imponible establecidas en el artículo 42.1 del mismo.

Disposición transitoria novena.

Las donaciones otorgadas con anterioridad al 1 de enero de 1988 serán acumulables a los efectos de los artículos 60 y 61 de este Reglamento cuando se hayan otorgado dentro del plazo de los tres años a contar desde la fecha de la donación o sucesión a que se acumulen, pero en ningún caso habrá lugar a la devolución de cantidades satisfechas por liquidaciones firmes practicadas.

Disposición transitoria décima.

Hasta que por la implantación del procedimiento de autoliquidación como sistema único y obligatorio en la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sea aplicable el régimen sancionador de la Ley General Tributaria, la presentación de los documentos o autoliquidaciones fuera de los plazos establecidos en este Reglamento, se sancionará, sin perjuicio de los intereses de demora que correspondan, con una multa equivalente al 25 por 100 de las cuotas, siempre que no hubiera mediado requerimiento de la Administración. Mediante éste, la multa será del 50 por 100 de las cuotas, y si por negativa infundada del contribuyente a presentar los documentos necesarios fuese preciso practicar la liquidación con los elementos que la misma Administración se procure, la multa será igual al importe de las cuotas.

§ 18

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 251, de 20 de octubre de 1993
Última modificación: 6 de noviembre de 2024
Referencia: BOE-A-1993-25359

La autorización concedida al Gobierno por la disposición adicional novena de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, para elaborar y aprobar, durante el año 1992, un nuevo Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ha sido prorrogada para el año 1993 por la disposición adicional tercera de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que, al mismo tiempo, extiende la autorización a regularizar, aclarar y armonizar las disposiciones legales relativas al Impuesto.

En cumplimiento de este mandato se ha redactado el presente Texto refundido, en el que se recogen los preceptos del aprobado por el Real Decreto Legislativo 3.050/1980, de 30 de diciembre, con las modificaciones que en el mismo se han ido introduciendo por las distintas Leyes de Presupuestos Generales del Estado, por la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la Ley 25/1986, de 24 de diciembre, de Supresión de Tasas Judiciales, por el Real Decreto-ley 1/1986, de 14 de marzo, de medidas urgentes administrativas, financieras, fiscales y laborales, por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por la citada Ley 29/1991. Del mismo modo, el nuevo texto incorpora otras disposiciones que, especialmente en materia de beneficios fiscales, afectaban a la regulación del Texto refundido hasta ahora vigente, armonizando su contenido.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado, y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 24 de septiembre de 1993,

DISPONGO:

Artículo único.

Se aprueba el presente Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

TÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza y contenido

Artículo 1.

1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas.
2.º Las operaciones societarias.
3.º Los actos jurídicos documentados.

2. En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.

Artículo 2.

1. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia.

2. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuere suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro público correspondiente. Si la condición fuere resolutoria, se exigirá el impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según las reglas del artículo 57.

Artículo 3.

Para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo.

Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos.

Artículo 4.

A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.

Artículo 5.

1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquél resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. La afección la harán constar los notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección.

2. Siempre que la Ley conceda una exención o reducción cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquélla exigido, la oficina liquidadora hará figurar en la nota en que el beneficio fiscal se haga constar el total importe de la liquidación que hubiere debido girarse de no mediar la exención o reducción concedida.

Los Registradores de la Propiedad o Mercantiles harán constar por nota marginal la afección de los bienes transmitidos, cualquiera que fuese su titular, al pago del expresado importe, para el caso de no cumplirse en los plazos señalados por la Ley que concedió los beneficios, los requisitos en ella exigidos para la definitiva efectividad de los mismos.

3. Igualmente harán constar, por nota marginal, en los casos de desmembración del dominio, la afección de los bienes al pago de la liquidación que proceda por la extinción del usufructo, a cuyo efecto las oficinas liquidadoras consignarán la que provisionalmente, y sin perjuicio de la rectificación, procediere, según las bases y tipos aplicables en el momento de la constitución del usufructo.

Ámbito de aplicación territorial del impuesto

Artículo 6.

1. El impuesto se exigirá:

A) Por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España. No se exigirá el impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria, sitos en territorio extranjero, ni por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español.

B) Por las operaciones societarias realizadas por entidades en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que tengan en España la sede de dirección efectiva, entendiéndose como tal el lugar donde esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

b) Que tengan en España su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.

c) Que realicen en España operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.

C) Por los actos jurídicos documentados que se formalicen en territorio nacional y por los que habiéndose formalizado en el extranjero surtan cualquier efecto, jurídico o económico, en España.

2. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de los regímenes forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

3. La cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión.

TÍTULO I

Transmisiones patrimoniales

Hecho imponible

Artículo 7.

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.

2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.

En las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que les correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

C) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.

D) Los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, con la misma salvedad hecha en el apartado anterior

3. Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equipararán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.

4. A los efectos de este impuesto, los contratos de aparcería y los de subarriendo se equipararán a los de arrendamiento.

5. No estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o

prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sujeto pasivo

Artículo 8.

Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.
b) En los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos y las certificaciones a que se refiere el artículo 206 de la Ley Hipotecaria, la persona que los promueva, y en los reconocimentos de dominio hechos a favor de persona determinada, ésta última.
c) En la constitución de derechos reales, aquél a cuyo favor se realice este acto.
d) En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el prestatario.
e) En la constitución de fianzas, el acreedor afianzado.
f) En la constitución de arrendamientos, el arrendatario.
g) En la constitución de pensiones, el pensionista.
h) En la concesión administrativa, el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario.

Artículo 9.

1. Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto:

a) En la constitución de préstamos, el prestamista si percibiera total o parcialmente los intereses o el capital o la cosa prestada, sin haber exigido al prestatario justificación de haber satisfecho este impuesto.
b) En la constitución de arrendamientos, el arrendador, si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario igual justificación.

2. Asimismo, responderá del pago del impuesto de forma subsidiaria el funcionario que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local, cuando tal cambio suponga directa o indirectamente una transmisión gravada por el presente impuesto y no hubiera exigido previamente la justificación del pago del mismo.

Base imponible

Artículo 10.

1. La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.
A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los apartados siguientes de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.
Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.
2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

3. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

4. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración Tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

En los informes que emita la Dirección General del Catastro, el valor de referencia ratificado o corregido será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución.

5. En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El usufructo constituido a favor de una persona jurídica si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

b) El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

c) Las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses.

d) Los derechos reales no incluidos en apartados anteriores se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor.

e) En los arrendamientos servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato; cuando no constase aquél, se girará la liquidación computándose seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, caso de continuar vigente después del expresado período temporal; en los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años.

f) La base imponible de las pensiones se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal. Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.

g) En las transmisiones de valores que se negocien en un mercado secundario oficial, el valor de cotización del día en que tenga lugar la adquisición o, en su defecto, la del primer día inmediato anterior en que se hubiesen negociado, dentro del trimestre inmediato precedente.

h) En las actas de notoriedad que se autoricen para inscripción de aguas destinadas al riego, tanto en el Registro de la Propiedad como en los Administrativos, servirá de base la capitalización al 16 por 100 de la riqueza imponible asignada a las tierras que con tales aguas se beneficien.

i) En los contratos de aparcería de fincas rústicas, servirá de base el 3 por 100 del valor catastral asignado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles a la finca objeto del contrato, multiplicado por el número de años de duración del contrato.

j) En los préstamos sin otra garantía que la personal del prestatario, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deudas y de depósito retribuido, el capital de la obligación o valor de la cosa depositada. En las cuentas de crédito, el que realmente hubiese utilizado el prestatario. En los préstamos garantizados con prenda, hipoteca o anticresis, se observará lo dispuesto en el párrafo c) de este artículo.

Cuota tributaria

Artículo 11.

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente:

a) Si se trata de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 6 por 100 a la transmisión de inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4 por 100, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Este último tipo se aplicará igualmente a cualquier otro acto sujeto no comprendido en las demás letras de este apartado.

La transmisión de valores tributará, en todo caso, conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 12 de esta Ley.

b) El 1 por 100, si se trata de la constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza.

2. Cuando un mismo acto o contrato comprenda bienes muebles e inmuebles sin especificación de la parte de valor que a cada uno de ellos corresponda, se aplicará el tipo de gravamen de los inmuebles.

Artículo 12.

1. La cuota tributaria de los arrendamientos se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la tarifa a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará la siguiente escala:

	Euros
Hasta 30,05 euros	0,09
De 30,06 a 60,10	0,18
De 60,11 a 120,20	0,39
De 120,21 a 240,40	0,78
De 240,41 a 480,81	1,68
De 480,82 a 961,62	3,37
De 961,63 a 1.923,24	7,21
De 1.923,25 a 3.846,48	14,42
De 3846,49 a 7.692,95	30,77
De 7.692,96 en adelante, 0,024040 euros por cada 6,01 o fracción.	

Podrá satisfacerse la deuda tributaria mediante la utilización de efectos timbrados en los arrendamientos de fincas urbanas, según la escala anterior.

2. El impuesto se liquidará en metálico cuando en la constitución de arrendamientos no se utilicen efectos timbrados para obtener la cuota tributaria.

3. La transmisión de valores tributará según la siguiente escala:

:

	Euros
Hasta 60,10 euros	0,06
De 60,11 a 180,30	0,18
De 180,31 a 450,76	0,48
De 450,77 a 901,52	0,96
De 901,53 a 1.803,04	1,98
De 1.803,05 a 6.010,12	7,21
De 6.010,13 a 12.020,24	14,42
Exceso: 0,066111 euros por cada 60,10 o fracción.	

Reglas especiales

Artículo 13.

1. Las concesiones administrativas tributarán con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, las concesiones administrativas tributarán como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11.a) para los bienes muebles o semovientes, cualesquiera que sean su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan.

2. Se equipararán a las concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.

3. Como norma general, para determinar la base imponible, el valor del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:

a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.

b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba de satisfacer durante la vida de la concesión.

c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas.

4. En los casos especiales en los que, por la naturaleza de la concesión, la base imponible no pueda fijarse por las reglas del apartado anterior, se determinará ajustándose a las siguientes reglas:

a) Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento de que se trate, un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 por 100 y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos.

b) A falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración pública.

c) En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación por los medios del artículo 52 de la Ley General Tributaria.

Artículo 14.

1. Al consolidarse el dominio, el nudo propietario tributará por este impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio.

2. Las promesas y opciones de contratos sujetos al impuesto serán equiparadas a éstos, tomándose como base el precio especial convenido, y a falta de éste, o si fuere menor, el 5 por 100 de la base aplicable a dichos contratos.

3. En las transmisiones de bienes y derechos con cláusula de retro, servirá de base el precio declarado si fuese igual o mayor que los dos tercios del valor comprobado de aquéllos. En la transmisión del derecho a retraer, la tercera parte de dicho valor, salvo que el precio declarado fuese mayor. Cuando se ejercite el derecho de retracto servirá de base las dos terceras partes del valor comprobado de los bienes y derechos retraídos, siempre que sea igual o mayor al precio de la retrocesión.

4. En la constitución de los censos enfitéuticos y reservativos, sin perjuicio de la liquidación por este concepto, se girará la correspondiente a la cesión de los bienes por el valor que tengan, deduciendo el capital de aquéllos.

5. En las transacciones se liquidará el impuesto según el título por el cual se adjudiquen, declaren o reconozcan los bienes o derechos litigiosos, y si aquél no constare, por el concepto de transmisión onerosa.

6. Cuando en las cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, la base imponible a efectos de la cesión sea superior en más del 20 por 100 y en 2.000.000 de pesetas a la de la pensión, la liquidación a cargo del cesionario de los bienes se girará por el valor en que ambas bases coincidan y por la diferencia se le practicará otra por el concepto de donación.

7. Cuando en las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de bienes y derechos, el valor comprobado a efectos de la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, éste último sin perjuicio de

la tributación que corresponda por la modalidad expresada, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo.

Artículo 15.

1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo.
2. Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido.

Artículo 16.

La subrogación en los derechos del acreedor prendario, hipotecario o anticrético se considerará como transmisión de derechos y tributará por el tipo establecido en la letra b) del número 1 del artículo 11.

Artículo 17.

1. En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos. Sin embargo, en el caso de inmuebles en construcción, la base imponible estará constituida por el valor del bien en el momento de la transmisión del crédito o derecho, sin que pueda ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión.
2. Las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, que queden exentas de tributar como tales, bien en el Impuesto sobre el Valor Añadido o bien en la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como su adquisición en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones, tributarán por la citada modalidad, como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en los casos y con las condiciones que establece el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Artículo 18.

1. Todas las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido, se liquidarán sin excepción por dicho tributo, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 respecto al gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados.

Lo dispuesto anteriormente será aplicable cuando se renuncie a la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a lo previsto en este Impuesto.

2. Si a pesar de lo dispuesto en el número anterior se efectuara la autoliquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ello no eximirá en ningún caso a los sujetos pasivos sometidos al Impuesto sobre el Valor Añadido, de sus obligaciones tributarias por este concepto, sin perjuicio del derecho a la devolución de los ingresos indebidos a que hubiese lugar, en su caso, por la referida modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas».

TÍTULO II

Operaciones societarias

Hecho imponible

Artículo 19.

1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

2.º Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.

3.º El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

2. No estarán sujetas:

1.º Las operaciones de reestructuración.

2.º Los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro.

3.º La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad.

4.º La ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.

Artículo 20.

1. Las entidades que realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español y cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en países no pertenecientes a la Unión Europea vendrán obligadas a tributar, por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las españolas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones.

2. Las entidades cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España no estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias cuando realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español. Tampoco estarán sujetas a dicho gravamen por tales operaciones las entidades cuya sede de dirección efectiva se encuentre en países no pertenecientes a la Unión Europea si su domicilio social está situado en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España.

Artículo 21.

A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Artículo 22.

A los efectos de este Impuesto se equipararán a sociedades:

1.º Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos.

2.º Los contratos de cuentas en participación.

3.º La copropiedad de buques.

4.º La comunidad de bienes, constituida por «actos inter vivos», que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5.º La misma comunidad constituida u originada por actos «mortis causa», cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años. La liquidación se practicará, desde luego, sin perjuicio del derecho a la devolución que proceda si la comunidad se disuelve antes de transcurrir el referido plazo.

Sujeto pasivo

Artículo 23.

Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

a) En la constitución de sociedades, aumento de capital, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, la sociedad.

b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.

Artículo 24.

Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en la constitución de sociedades, aumento y reducción de capital social, aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, disolución y traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades, los promotores, administradores, o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.

Base imponible

Artículo 25.

1. En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas.

2. Cuando se trate de operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores y en las aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.'

3. En los traslados de sede de dirección efectiva o de domicilio social, la base imponible coincidirá con el haber líquido que la sociedad, cuya sede de dirección efectiva o domicilio social se traslada, tenga el día en que se adopte el acuerdo.

4. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.

Cuota tributaria

Artículo 26.

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100.

TÍTULO III

Actos jurídicos documentados

Principios generales

Artículo 27.

1. Se sujetan a gravamen, en los términos que se previenen en los artículos siguientes:

a) Los documentos notariales.

b) Los documentos mercantiles.
c) Los documentos administrativos.

2. El tributo se satisfará mediante cuotas variables o fijas, atendiendo a que el documento que se formalice, otorgue o expida, tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable en algún momento de su vigencia.
3. Los documentos notariales se extenderán necesariamente en papel timbrado.

Documentos notariales

Hecho imponible

Artículo 28.

Están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31.

Sujeto pasivo

Artículo 29.

Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.
Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista.

Base imponible

Artículo 30.

1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses.
En la posposición y mejora de rango de las hipotecas o de cualquier otro derecho de garantía, la base imponible estará constituida por la total responsabilidad asignada al derecho que empeore de rango. En la igualación de rango, la base imponible se determinará por el total importe de la responsabilidad correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar.
Cuando la base imponible se determine en función del valor de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.
2. En las actas notariales se observará lo dispuesto en el apartado anterior, salvo en las de protesto, en las que la base imponible coincidirá con la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiese dado lugar al protesto.
3. Se entenderá que el acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si ésta no pudiese fijarse al celebrarse el acto, se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada.

Cuota tributaria

Artículo 31.

1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.

3. Por el mismo tipo a que se refiere el apartado anterior y mediante la utilización de efectos timbrados tributarán las copias de las actas de protesto.

Artículo 32.

Lo dispuesto en el artículo 31.1, será de aplicación a la segunda y sucesivas copias expedidas a nombre de un mismo otorgante.

Documentos mercantiles

Hecho imponible

Artículo 33.

1. Están sujetas las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a aquéllas, los resguardos o certificados de depósitos transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento.

2. Se entenderá que un documento realiza función de giro cuando acredite remisión de fondos o signo equivalente de un lugar a otro, o implique una orden de pago, aun en el mismo en que ésta se haya dado, o en él figure la cláusula «a la orden».

Sujeto pasivo

Artículo 34.

1. Estará obligado al pago el librador, salvo que la letra de cambio se hubiese expedido en el extranjero, en cuyo caso lo estará su primer tenedor en España.

2. Serán sujetos pasivos del tributo que grave los documentos de giro o sustitutivos de las letras de cambio, así como los resguardos de depósito y pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos emitidos en serie, las personas o entidades que los expidan.

Artículo 35.

Será responsable solidario del pago del impuesto toda persona o entidad que intervenga en la negociación o cobro de los efectos a que se refiere el artículo anterior.

Base imponible

Artículo 36.

1. En la letra de cambio servirá de base la cantidad girada, y en los certificados de depósito, su importe nominal.

2. Cuando el vencimiento de las letras de cambio exceda de seis meses, contados a partir de la fecha de su emisión, se exigirá el impuesto que corresponda al duplo de la base.

Si en sustitución de la letra de cambio que correspondiere a un acto o negocio jurídico se expidiesen dos o más letras, originando una disminución del impuesto, procederá la adición de las bases respectivas, a fin de exigir la diferencia. No se considerará producido el expresado fraccionamiento cuando entre las fechas de vencimiento de los efectos exista una diferencia superior a quince días o cuando se hubiere pactado documentalmente el cobro a plazos mediante giros escalonados.

3. Las reglas fijadas anteriormente serán asimismo de aplicación a los documentos que realicen función de giro o suplan a las letras de cambio, con excepción de la recogida en el primer párrafo del apartado 2 de este artículo.

4. En los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos, emitidos en serie, representantivos de capitales ajenos, por los que se satisfaga una contraprestación establecida por la diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, la base estará constituida por el importe del capital que la emisora se compromete a reembolsar.

Cuota tributaria

Artículo 37.

1. Las letras de cambio se extenderán necesariamente en el efecto timbrado de la clase que corresponda a su cuantía. La extensión de la letra en efecto timbrado de cuantía inferior privará a estos documentos de la eficacia ejecutiva que les atribuyen las leyes. La tributación se llevará a cabo conforme a la siguiente escala:

	Euros
Hasta 24,04 euros	0,06
De 24,05 a 48,08	0,12
De 48,09 a 90,15	0,24
De 90,16 a 180,30	0,48
De 180,31 a 360,61	0,96
De 360,62 a 751,27	1,98
De 751,28 a 1.502,53	4,21
De 1.502,54 a 3.005,06	8,41
De 3.005,07 a 6.010,12	16,83
De 6.010,13 a 12.020,24	33,66
De 12.020,25 a 24.040,48	67,31
De 24.040,49 a 48.080,97	134,63
De 48.080,98 a 96.161,94	269,25
De 96.161,95 a 192.323,87	538,51

Por lo que exceda de 192.323,87 euros, a 0,018 euros por cada 6,01 o fracción, que se liquidará siempre en metálico. La falta de presentación a liquidación dentro del plazo implicará también la pérdida de la fuerza ejecutiva que les atribuyen las leyes.

2. Los documentos que realicen una función de giro o suplan a las letras de cambio y los certificados de depósito tributarán por la anterior escala de gravamen, mediante el empleo de timbre móvil.

3. El Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar el pago en metálico, en sustitución del empleo de efectos timbrados, cuando las características del tráfico mercantil, o su proceso de mecanización, así lo aconsejen, adoptando las medidas oportunas para la perfecta identificación del documento y del ingreso correspondiente al mismo, sin que ello implique la pérdida de su eficacia ejecutiva.

4. Los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos, emitidos en serie por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos, por los que se satisfaga una contraprestación establecida por la diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, tributarán al tipo de tres pesetas por cada mil o fracción, que se liquidará en metálico.

Artículo 38.

El Reglamento establecerá la forma, estampación, especie, características y numeración de los efectos timbrados, los casos y el procedimiento de obtener su timbrado directo, las condiciones para el canje de tales efectos, el modo de efectuar la inutilización de los mismos y el empleo de máquinas de timbrar.

Artículo 39.

1. El pago del impuesto en la expedición de los documentos mercantiles cubre todas las cláusulas en ellos contenidas, en cuanto a su tributación por este concepto.
2. Las letras de cambio expedidas en el extranjero que surtan cualquier efecto jurídico o económico en España se reintegrarán a metálico por su primer tenedor en ella.

Documentos administrativos

Hecho imponible

Artículo 40.

Están sujetas:

1. La rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios.
2. Las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por la autoridad judicial o administrativa competente.

Sujeto pasivo

Artículo 41.

Estarán obligados al pago, en calidad de contribuyentes:

a) En las grandezas y títulos nobiliarios, sus beneficiarios.
b) En las anotaciones, la persona que las solicite.

Base imponible

Artículo 42.

Servirá de base en las anotaciones preventivas, el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya.

Cuota tributaria

Artículo 43.

La rehabilitación y transmisión, sea por vía de sucesión o cesión, de grandezas y títulos nobiliarios, así como el reconocimiento de uso en España de títulos extranjeros, satisfarán los derechos consignados en la escala adjunta.

Se considerarán transmisiones directas las que tengan lugar entre ascendientes y descendientes o entre hermanos cuando la grandeza o el título haya sido utilizado por alguno de los padres.

Se considerarán transmisiones transversales las que tengan lugar entre personas no comprendidas en el párrafo anterior.

Se gravará la rehabilitación siempre que haya existido interrupción en la posesión de una grandeza o título, cualquiera que sea la forma en que se produzca, pero sin que pueda liquidarse en cada supuesto más que un solo derecho al sujeto pasivo. Por esta misma escala tributará el derecho a usar en España títulos pontificios y los demás extranjeros.

Escala	Transmisiones directas – Euros	Transmisiones transversales – Euros	Rehabilitaciones y reconocimiento de títulos extranjeros – Euros
1.º Por cada título con grandeza.	2.922	7.325	17.561
2.º Por cada grandeza sin título.	2.089	5.237	12.539
3.º Por cada título sin grandeza.	833	2.089	5.027

Artículo 44.

Las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos tributarán al tipo de gravamen del 0,50 por 100, que se liquidará a metálico.

TÍTULO IV

Disposiciones comunes

Beneficios fiscales

Artículo 45.

Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:

I. A) Estarán exentos del impuesto:

a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.

A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención.

c) Las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.

d) La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

e) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

f) Los partidos políticos con representación parlamentaria.

g) La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

h) La Obra Pía de los Santos Lugares.

B) Estarán exentas:

1. Las transmisiones y demás actos y contratos en que la exención resulte concedida por Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

2. Las transmisiones que se verifiquen en virtud de retracto legal, cuando el adquirente contra el cual se ejercite aquél hubiere satisfecho ya el impuesto.

3. Las aportaciones de bienes y derechos verificados por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.

4. Las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones. Las actas de entrega de cantidades por las entidades financieras, en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario, cuyo impuesto haya sido debidamente liquidado o declarada la exención procedente.

5. Los anticipos sin interés concedidos por el Estado y las Administraciones Públicas, Territoriales e Institucionales.

6. Las transmisiones y demás actos y contratos a que dé lugar la concentración parcelaria, las de permuta forzosa de fincas rústicas, las permutas voluntarias autorizadas por el Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario, así como las de acceso a la propiedad derivadas de la legislación de arrendamientos rústicos y las adjudicaciones del Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario a favor de agricultores en régimen de cultivo personal y directo, conforme a su legislación específica.

7. Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados.

Los mismos actos y contratos a que dé lugar la reparcelación en las condiciones señaladas en el párrafo anterior.

Esta exención estará condicionada al cumplimiento de todos los requisitos urbanísticos.

8. Los actos relativos a las garantías que presten los tutores en garantía del ejercicio de sus cargos.

9. Las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

10. Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados.

11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

12.a) La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.

b) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de «viviendas de protección oficial», siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.

c) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.

d) La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.

e) La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter

provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En el supuesto de las letras a) y b) de este apartado, el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional.

Las exenciones previstas en este número se aplicarán también a aquéllas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial.

13. Las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados de vicio que implique inexistencia o nulidad.

14. En las ciudades de Ceuta y Melilla se mantendrán las bonificaciones tributarias establecidas en la Ley de 22 de diciembre de 1955.

15. Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se extenderán a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo, así como el gravamen sobre actos jurídicos documentados que recae sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, incluidos los préstamos representados por bonos de caja emitidos por los bancos industriales o de negocios.

16. Las transmisiones de edificaciones a las empresas que realicen habitualmente las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, para ser objeto de arrendamiento con opción de compra a persona distinta del transmitente, cuando dichas operaciones estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Será requisito imprescindible para poder disfrutar de este beneficio que no existan relaciones de vinculación directas o indirectas, conforme a lo previsto en el artículo 16 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, entre transmitente, adquirente o arrendatario.

17. Las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa.

La exención se entenderá concedida con carácter provisional y para elevarse a definitiva deberá justificarse la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición.

18. Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase, en cuanto al gravamen gradual de la modalidad "Actos Jurídicos Documentados" que grava los documentos notariales.

19. Las escrituras que contengan quitas o minoraciones de las cuantías de préstamos, créditos u otras obligaciones del deudor que se incluyan en los acuerdos de refinanciación o en los acuerdos extrajudiciales de pago establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, siempre que, en todos los casos, el sujeto pasivo sea el deudor.

20.1 Las operaciones de constitución y aumento de capital de las sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, así como las aportaciones no dinerarias a dichas entidades, quedarán exentas en la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Los fondos de inversión de carácter financiero regulados en la ley citada anteriormente gozarán de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con el mismo alcance establecido en el apartado anterior.

3. Las instituciones de inversión colectiva inmobiliaria reguladas en la Ley citada anteriormente que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras,

tengan por objeto social exclusivo la adquisición y la promoción, incluyendo la compra de terrenos, de cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento, tendrán el mismo régimen de tributación que el previsto en los dos apartados anteriores.

Del mismo modo, dichas instituciones gozarán de una bonificación del 95 por ciento de la cuota de este impuesto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que, en ambos casos, cumplan los requisitos específicos sobre mantenimiento de los inmuebles establecidos en las letras c) y d) del artículo 28.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, salvo que, con carácter excepcional, medie la autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

4. Los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulización de activos financieros, y los fondos de capital riesgo estarán exentos de todas las operaciones sujetas a la modalidad de operaciones societarias.

21. Las aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad regulados en la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad, de Modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad.

22. Las operaciones de constitución y aumento de capital de las Sociedades de Inversión en el Mercado Inmobiliario reguladas en la Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, así como las aportaciones no dinerarias a dichas sociedades, quedarán exentas en la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Asimismo, gozarán de una bonificación del 95 por ciento de la cuota de este impuesto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que, en ambos casos, cumplan el requisito específico de mantenimiento establecido en el apartado 3 del artículo 3 de la Ley 11/2009.

23. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y del nuevo Código de Buenas Prácticas que se introduce con el Real Decreto-ley 19/2022, de 22 de noviembre, por el que se establece un Código de Buenas Prácticas para aliviar la subida de los tipos de interés en préstamos hipotecarios sobre vivienda habitual, se modifica el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y se adoptan otras medidas estructurales para la mejora del mercado de préstamos hipotecarios, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto.

24. Las transmisiones de activos y, en su caso, de pasivos, así como la concesión de garantías de cualquier naturaleza, cuando el sujeto pasivo sea la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, regulada en la Disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de Entidades de Crédito, por cualquiera de sus modalidades.

Las transmisiones de activos o, en su caso, pasivos efectuadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad, en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.

Las transmisiones de activos y pasivos realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, o por las entidades constituidas por esta para cumplir con su objeto social, a los Fondos de Activos Bancarios, a que se refiere la disposición adicional décima de la citada Ley 9/2012, de 14 de noviembre.

Las transmisiones de activos y pasivos realizadas por los Fondos de Activos Bancarios, a otros Fondos de Activos Bancarios.

Las operaciones de reducción del capital y de disolución de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, de sus sociedades participadas en al

menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma, y de disminución de su patrimonio o disolución de los Fondos de Activos Bancarios.

El tratamiento fiscal previsto en los párrafos anteriores respecto a las operaciones entre los Fondos de Activos Bancarios resultará de aplicación, solamente, durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria a los citados fondos, previsto en el apartado 10 de la disposición adicional décima de esta Ley.

25. Las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en las que el prestatario sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) anterior.

26. Los arrendamientos de vivienda para uso estable y permanente a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

27. La constitución, disolución y las modificaciones consistentes en aumentos y disminuciones de los fondos de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

28. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto, siempre que tengan su fundamento en los supuestos regulados en los artículos 7 a 16 del citado real decreto-ley, referentes a la moratoria de deuda hipotecaria para la adquisición de vivienda habitual.

29. Las escrituras de formalización de las moratorias previstas en artículo 13.3 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, así como en el artículo 24.2 del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, y de las moratorias convencionales concedidas al amparo de Acuerdos marco sectoriales adoptados como consecuencia de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 previstas en el artículo 7 del Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo.

30. Las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios y de arrendamientos, préstamos, *leasing* y *renting* sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la moratoria hipotecaria para el sector turístico, regulada en los artículos 3 a 9 del Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo, y de la moratoria para el sector del transporte público de mercancías y discrecional de viajeros en autobús, regulada en los artículos 18 al 23 del Real Decreto-ley 26/2020 de 7 de julio, de medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto del COVID-19 en los ámbitos de transportes y vivienda.

31. Cuando exista garantía real inscribible, las escrituras de formalización de la extensión de los plazos de vencimiento de las operaciones de financiación que han recibido aval público previstos en el artículo 7 del Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este impuesto.

32. Las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios o sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la suspensión de las obligaciones de pago de intereses y principal conforme a los artículos 15 a 21 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo a los afectados para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma.

33. 1. La emisión, transmisión y amortización de los bonos garantizados y participaciones hipotecarias y certificados de transmisión de hipoteca regulados en el Real Decreto-ley 24/2021, de 2 de noviembre, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de bonos garantizados, distribución transfronteriza de organismos de inversión colectiva, datos abiertos y reutilización de la información del sector público,

ejercicio de derechos de autor y derechos afines aplicables a determinadas transmisiones en línea y a las retransmisiones de programas de radio y televisión, exenciones temporales a determinadas importaciones y suministros, de personas consumidoras y para la promoción de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes, así como su reembolso.

2. Las transmisiones de activos para constituir el patrimonio separado previsto para el caso de concurso de la entidad emisora y la transmisión de préstamos a otra entidad de crédito para la financiación conjunta de las emisiones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Real Decreto-ley 24/2021, de 2 de noviembre, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de bonos garantizados, distribución transfronteriza de organismos de inversión colectiva, datos abiertos y reutilización de la información del sector público, ejercicio de derechos de autor y derechos afines aplicables a determinadas transmisiones en línea y a las retransmisiones de programas de radio y televisión, exenciones temporales a determinadas importaciones y suministros, de personas consumidoras y para la promoción de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes.

34. Las transmisiones por cualquier título de bienes o derechos efectuadas en pago de indemnizaciones, en la cuantía judicialmente reconocida, en beneficio de las hijas, hijos y menores o personas incapacitadas sujetas a tutela o guarda y custodia de mujeres fallecidas como consecuencia de violencia contra la mujer, en los términos en que se defina por la ley o por los instrumentos internacionales ratificados por España.

35. El contrato de aval suscrito con la Sociedad Anónima Estatal de Caución Agraria S.M.E.

36. Las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios o sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la suspensión de las obligaciones de pago de intereses y principal conforme a los artículos 31 a 40 del Real Decreto-ley 6/2024, de 5 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes de respuesta ante los daños causados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024.

C) Con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados A) y B) anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones:

1.ª La Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa.

2.ª El Real Decreto-ley 12/1980, de 26 de septiembre, sobre actuaciones del Estado en materia de Viviendas de Protección Oficial.

3.ª La Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de Montes Vecinales en Mano Común.

4.ª La Ley 82/1980, de 30 de diciembre, sobre Conservación de la Energía.

5.ª La Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario.

6.ª La Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar Agraria y de los Agricultores Jóvenes.

7.ª La Ley 45/1984, de 17 de diciembre, de Reordenación del Sector Petrolero, con las especificaciones introducidas por la Ley 15/1992, de 5 de junio, sobre Medidas Urgentes para la Progresiva Adaptación del Sector Petrolero al Marco Comunitario.

8.ª **(Derogado).**

9.ª La Ley 49/1984, de 26 de diciembre, sobre Explotación Unificada del Sistema Eléctrico Nacional, por lo que se refiere a la cancelación de garantías constituidas al amparo del apartado 2 de su artículo 6.

10.ª La Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, de Régimen General Electoral.

11.ª Las operaciones de constitución y aumento de capital de las Entidades de Capital-Riesgo en los términos establecidos en la Ley Reguladora de las Entidades de Capital-Riesgo y de sus sociedades gestoras.

12.ª La Ley 15/1986, de 26 de abril, de Sociedades Anónimas Laborales, con la modificación introducida por la disposición adicional cuarta de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre.

13.ª **(Derogado).**

14.ª La Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

15.ª La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

16.ª La Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.

17.ª La Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulación Hipotecaria.

18.ª La Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España.

19.ª La Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España.

20.ª La Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación con la Comisión Islámica de España.

21.ª La Ley 31/1992, de 26 de noviembre, de Incentivos Fiscales aplicables a la realización del Proyecto Cartuja 93.

22.ª La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para la constitución y ampliaciones de capital de las sociedades que creen las Administraciones y entes públicos para llevar a cabo la enajenación de acciones representativas de su participación en el capital social de sociedades mercantiles.

23ª. Los Fondos de Garantía de Depósitos en establecimientos bancarios, en Cajas de Ahorro y en Cooperativas de Crédito continuarán disfrutando en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la exención establecida en el Real Decreto-ley 4/1980, de 28 de marzo, y en el Real Decreto-ley 18/1982, de 24 de septiembre, por razón de su constitución, de su funcionamiento y de los actos y operaciones que realicen en el cumplimiento de sus fines.

23ª. La Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

II. Los beneficios fiscales no se aplicarán, en ningún caso, a las letras de cambio, a los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, ni a escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 31, apartado primero.

Los beneficios fiscales y exenciones subjetivas concedidos por esta u otras leyes en la modalidad de cuota variable de documentos notariales del impuesto sobre actos jurídicos documentados no serán aplicables en las operaciones en las que el sujeto pasivo se determine en función del párrafo segundo del artículo 29 del Texto Refundido, salvo que se dispusiese expresamente otra cosa.

Comprobación de valores

Artículo 46.

1. La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado, salvo que, en el caso de inmuebles, la base imponible sea su valor de referencia o magnitud superior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.

2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, éstos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.'

3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible.

4. Si el valor obtenido de la comprobación fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio, surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes.

5. Se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor, no procediendo en consecuencia comprobación de valores, en las transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal, incluyendo las cesiones de créditos previstas en el convenio aprobado judicialmente y las enajenaciones de activos llevadas a cabo en la fase de liquidación.

Artículo 47.

1. En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.

2. En el supuesto de que la tasación pericial fuese promovida por los transmitentes como consecuencia de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo anterior, el escrito de solicitud deberá presentarse dentro de los quince días siguientes a la notificación separada de los valores resultantes de la comprobación.

Artículo 48.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria en caso de notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones que los hayan tenido en cuenta determinará la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas.

Devengo y prescripción

Artículo 49.

1. El impuesto se devengará:

a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado.

b) En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen.

2. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.

Artículo 50.

1. La prescripción, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, se regulará por lo previsto en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria.

2. A los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 51. La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en este apartado, determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo.

3. En el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros, el plazo de prescripción se computará desde la fecha de su presentación ante cualquier Administración española, salvo que un Tratado, Convenio o Acuerdo Internacional, suscrito por España, fije otra fecha para el inicio de dicho plazo.

Obligaciones formales

Artículo 51.

1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar los documentos comprensivos de los hechos imponibles a que se refiere la presente Ley y, caso de no existir aquéllos, una declaración en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen.

2. La calificación y sanción de las infracciones tributarias de este impuesto se efectuarán con arreglo a la Ley General Tributaria.

Artículo 52.

Los órganos judiciales remitirán a las oficinas liquidadoras de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme por los que se transmitan o adjudiquen bienes o derechos de cualquier clase, excepto cantidades en metálico que constituyan precio de bienes, de servicios personales, de créditos o indemnizaciones.

Los notarios están obligados a remitir a las oficinas liquidadoras del impuesto, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, con excepción de los actos de última voluntad, reconocimiento de hijos y demás que determine el Reglamento. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al pago del impuesto que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas. Asimismo, consignarán en los documentos sujetos entre las advertencias legales y de forma expresa, el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentarlos a la liquidación, así como la afección de los bienes al pago del impuesto correspondiente a transmisiones que de ellos se hubiera realizado, y las responsabilidades en que incurran en el caso de no efectuar la presentación.

Lo prevenido en este artículo se entiende sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la Ley General Tributaria.

Artículo 53.

Los órganos judiciales, bancos, cajas de ahorro, asociaciones, sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas, no acordarán las entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto, su exención o no sujeción, salvo que la Administración lo autorice.

Artículo 54.

1. Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada. Los Juzgados y Tribunales remitirán a la Administración tributaria competente para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación en dicha Administración.

La justificación del pago o, en su caso, de la presentación del referido documento se hará mediante la aportación en cualquier soporte del original acreditativo del mismo o de copia de dicho original.

2. No será necesaria la presentación en las oficinas liquidadoras de:

a) Los documentos por los que se formalice la transmisión de efectos públicos, acciones, obligaciones y valores negociables de todas clases, intervenidos por corredores oficiales de comercio y por sociedades y agencias de valores.

b) Los contratos de arrendamiento de fincas urbanas cuando se extiendan en efectos timbrados.

c) Las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable y los testimonios notariales de todas clases, excepto los de documentos que contengan actos sujetos al impuesto si no aparece en tales documentos la nota de pago, de exención o de no sujeción.

d) Las letras de cambio y actas de protesto.

e) Cualesquiera otros documentos referentes a actos y contratos para los cuales el Ministerio de Economía y Hacienda acuerde el empleo obligatorio de efectos timbrados como forma de exacción del impuesto.

3. En los procedimientos administrativos de apremio seguidos para la efectividad de descubiertos por razón del impuesto podrá autorizarse la inscripción del derecho del deudor en los términos y por los trámites señalados en el Reglamento General de Recaudación.

4. Los contratos de ventas de bienes muebles a plazo y los de préstamo, prevenidos en el artículo 22 de la Ley 50/1965, de 17 de julio, tendrán acceso al Registro a que se refiere el artículo 23 de la misma Ley, sin necesidad de que conste en aquéllos nota administrativa sobre su situación fiscal.

Artículo 55.

No podrá efectuarse, sin que se justifique previamente el pago del impuesto correspondiente o su exención, el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una transmisión de bienes, derechos o acciones gravada por esta Ley.

Gestión y liquidación del Impuesto

Artículo 56.

1. La competencia para la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo.

2. Las Comunidades Autónomas podrán regular los aspectos sobre la gestión y liquidación de este impuesto, según lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Cuando la Comunidad Autónoma no hubiese regulado dichos aspectos, se aplicarán las normas establecidas en esta Ley.

3. El pago de los impuestos regulados en esta Ley queda sometido al régimen general sobre plazos de ingreso establecido para las deudas tributarias.

4. La competencia para la aplicación del impuesto y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponderá a la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma o del Estado a la que se atribuya su rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables según las normas reguladoras de la cesión de impuestos a las Comunidades Autónomas.

5. En las transmisiones de inmuebles, los contribuyentes no residentes en España tendrán su domicilio fiscal, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias por este impuesto, en el domicilio de su representante, que deben designar según lo previsto en el artículo 9 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias. Dicho nombramiento deberá ser comunicado a la Administración tributaria competente en el plazo de dos meses desde la fecha de adquisición del inmueble.

Cuando no se hubiese designado representante o se hubiese incumplido la obligación de comunicar dicha designación, se considerará como domicilio fiscal del contribuyente no residente el inmueble objeto de la transmisión.

Devoluciones

Artículo 57.

1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, a contar desde que la resolución quede firme.

2. Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil.

3. Si el acto o contrato hubiere producido efecto lucrativo, se rectificará la liquidación practicada, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos.

4. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto no habrá lugar a devolución alguna.

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

6. Cuando en la compraventa con pacto de retro se ejercite la retrocesión, no habrá derecho de devolución del impuesto.

7. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que se permitirá el canje de los documentos timbrados o timbres móviles o la devolución de su importe, siempre que aquéllos no hubiesen surtido efecto.

Artículo 57 bis. *Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla.*

1. La cuota gradual de documentos notariales del gravamen de actos jurídicos documentados se bonificará en un 50 por 100 cuando el Registro en el que se deba proceder a la inscripción o anotación de los bienes o actos radique en Ceuta o Melilla.

2. Se bonificará en un 50 por 100 la cuota que corresponda al gravamen de operaciones societarias cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que la entidad tenga en Ceuta o Melilla su domicilio fiscal.

b) Que la entidad tenga en dichas Ciudades con Estatuto de Autonomía su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.

c) Que la entidad realice en las mencionadas Ciudades con Estatuto de Autonomía operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en el ámbito territorial de otra Administración tributaria de un Estado miembro de la Unión Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.

3. Las cuotas derivadas de la aplicación de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas tendrán derecho a la aplicación de una bonificación del 50 por 100 en los siguientes casos:

a) Transmisiones y arrendamiento de inmuebles situados en Ceuta o Melilla y constitución o cesión de derechos reales, incluso de garantía sobre los mismos. Se considerará transmisión de bienes inmuebles los supuestos previstos en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, pudiéndose aplicar la bonificación cuando los inmuebles integrantes del activo de la entidad cuyos valores se transmitan estén radicados en cualquiera de las dos Ciudades con Estatuto de Autonomía.

b) Constituciones de hipotecas mobiliarias o prendas sin desplazamiento o se refiera a buques y aeronaves, que deban inscribirse en los Registros que radiquen en Ceuta o Melilla.

c) Transmisiones de bienes muebles, semovientes o créditos, constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, cuyos adquirentes tengan su residencia habitual, si es persona física o domicilio fiscal, si es persona jurídica, en las citadas Ciudades con Estatuto de Autonomía.

d) Transmisiones de valores que se formalicen en Ceuta y Melilla.

e) Constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones cuyos sujetos pasivos tengan su residencia habitual o domicilio fiscal, según se trate de personas físicas o jurídicas, en Ceuta y Melilla.

f) Concesiones administrativas de bienes, ejecuciones de obras o explotaciones de servicios que radiquen, se ejecuten o se presten en las citadas Ciudades con Estatuto de Autonomía. Asimismo, se aplicará la bonificación a los actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones y cumplan las condiciones anteriores. En el supuesto de concesiones o de actos o negocios administrativos equiparados a las mismas, que excedan el ámbito territorial de Ceuta o Melilla, se aplicará la bonificación sobre la parte de la cuota que, de acuerdo con las reglas previstas en el artículo 25.2.C).6.a de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, correspondiera atribuir a los territorios de Ceuta y Melilla.

g) Anotaciones preventivas que se produzcan en un órgano registral que tenga su sede en Ceuta o Melilla.

4. Para la aplicación de estas bonificaciones, se tendrán en cuenta las normas establecidas sobre residencia habitual y puntos de conexión en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Artículo 58. *Deducciones y bonificaciones.*

De acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, las Comunidades Autónomas podrán aprobar las deducciones y bonificaciones que estimen convenientes en este impuesto en aquellas materias sobre las que ostenten capacidad normativa en materia de tipos de gravamen.

En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Disposición adicional primera.

El Ministro de Economía y Hacienda podrá acordar el empleo obligatorio de efectos timbrados como forma de exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exigible a los actos y contratos sujetos al mismo, excepto en aquellos casos en que la presente Ley imponga el pago a metálico.

Disposición adicional segunda.

Las Comunidades Autónomas que se hayan hecho cargo por delegación del Estado de la gestión y liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados podrán, dentro del marco de sus atribuciones, encomendar a las Oficinas de Distrito Hipotecario, a cargo de Registradores de la Propiedad, funciones de gestión y liquidación de este Impuesto.

Disposición adicional tercera.

Las referencias que contiene la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderán hechas al Impuesto General Indirecto Canario, en el ámbito de su aplicación.

Disposición transitoria primera.

Quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en este texto refundido, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido.

Lo señalado anteriormente no afectará a las sociedades o entidades que tengan reconocidos beneficios fiscales por pactos solemnes con el Estado, mientras que no se alteren las condiciones de los mismos.

Disposición transitoria segunda.

Durante el año 1993 y en relación con el cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el Consejo Jacobeo 1993, se aplicará una bonificación del 95 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en las adquisiciones de bienes y derechos que se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de las inversiones con derecho a deducción en las cuotas del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o cuando los adquieran para donarlos, en un plazo máximo de seis meses, al «Consello Jacobeo 1993».

Disposición transitoria tercera.

La «Sociedad Estatal para la Exposición Universal de Sevilla 92, Sociedad Anónima», mantendrá los beneficios fiscales previstos en las Leyes 12/1988, de 25 de mayo; 5/1990, de 29 de junio, y en el Real Decreto 219/1989, de 3 de marzo, referidos, exclusivamente, a las actividades derivadas de la liquidación de bienes, derechos y obligaciones relacionados directamente con la Exposición Universal de Sevilla.

Disposición transitoria cuarta.

Hasta que por el Gobierno, al hacer uso de las facultades a que se refiere la disposición final tercera, no se disponga otra cosa, seguirán en vigor las normas sobre honorarios de liquidación incorporadas a los artículos 90 y 91 del Reglamento aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre.

Disposición transitoria quinta.

En tanto no se disponga otra cosa por el Ministro de Economía y Hacienda, las Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria limitarán su actuación en la gestión y liquidación del impuesto a la admisión de documentos y declaraciones tributarias, que deberán remitir a la Delegación de la que dependan para su ulterior tramitación.

Disposición transitoria sexta.

Las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, a cargo de Registradores de la Propiedad, liquidarán en el ámbito de sus competencias los documentos o declaraciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados presentados en las mismas hasta el día 31 de diciembre de 1991.

Los documentos o declaraciones referentes a dicho impuesto que deban presentarse con posterioridad lo serán en las Oficinas a que se refiere el artículo 56 de este texto refundido, sin perjuicio de lo establecido en la disposición adicional segunda del mismo.

Disposición transitoria séptima.

En Ceuta y Melilla, en tanto continúe en vigor el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, seguirán aplicándose las normas del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, que, con relación a aquel Impuesto, establecían sus respectivos ámbitos de aplicación o fijaban reglas especiales sobre delimitación del hecho imponible, de la base imponible o, en general, sobre relaciones entre ambos impuestos. En este sentido, seguirán siendo aplicables:

a) El artículo 7.1.B), en cuanto incluía en el hecho imponible el otorgamiento de concesiones administrativas que tuviesen por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles e instalaciones en puertos y aeropuertos.

b) El artículo 7.3, en cuanto declaraba la no sujeción en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y en el de Transmisiones Patrimoniales de las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas que garantizasen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles.

c) El artículo 7.5, en cuanto declaraba la no sujeción de las entregas de bienes, prestaciones de servicios y operaciones en general que constituyesen actos habituales del tráfico de las empresas o explotaciones que las realizasen.

d) El artículo 10.2 h), en cuanto fijaba la base imponible en la transmisión a título oneroso de los derechos que a favor del adjudicatario de un contrato de obras, servicios o suministros deriven del mismo.

e) El artículo 10.2 j), en cuanto fijaba la base imponible de las aparcerías referentes a establecimientos fabriles o industriales.

f) Cualesquiera otros que respondan a la finalidad expresada, aunque ya no sean aplicables en el resto del territorio como consecuencia de la entrada en vigor en el mismo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Disposición derogatoria primera.

Quedan derogados los preceptos anteriores que se opongan a lo dispuesto en el presente Texto refundido.

Disposición derogatoria segunda.

En particular quedarán derogados, en razón a su incorporación al mismo:

1.º La Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como el texto refundido aprobado por Real Decreto legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, sin perjuicio de lo que establece la disposición transitoria séptima.

2.º La disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

3.º El artículo 25, la disposición adicional octava y las disposiciones transitorias segunda y tercera de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

Disposición final primera.

Las disposiciones contenidas en este texto refundido se aplicarán desde el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Disposición final segunda.

Las Leyes que contengan los Presupuestos Generales del Estado, atendidas las razones socioeconómicas concurrentes, podrán modificar las tarifas y las exenciones de este impuesto.

Disposición final tercera.

El Gobierno dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación del presente Texto refundido. Hasta que ello tenga lugar, se seguirá aplicando lo dispuesto en el Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en lo que no se oponga a lo dispuesto en el presente texto refundido.

§ 19

Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 148, de 22 de junio de 1995
Última modificación: 9 de noviembre de 2018
Referencia: BOE-A-1995-15071

La entrada en vigor del nuevo texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, ha puesto de manifiesto la conveniencia de actualizar el Reglamento del Impuesto, ya que el hasta ahora vigente, desde su aprobación por el Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, ha mantenido inalterable su redacción primitiva, pese a reproducir, de manera prácticamente literal, los sesenta artículos del primitivo texto refundido, artículos que en un gran número habían sido objeto de modificación, a veces reiteradamente, en los más de trece años transcurridos.

Con independencia de ello, el Reglamento que ahora se deroga se ha caracterizado por su parco contenido reglamentario, como lo acredita la circunstancia indicada de que de sus noventa y un artículos, sesenta son reproducción del texto refundido de 1980. Esta insuficiencia del Reglamento quedaba suplida por el mantenimiento de la vigencia, en lo que no se opusiese al mismo, de los viejos Reglamentos de los Impuestos de Derechos Reales y Timbre del Estado, situación que no dejaba de plantear problemas en la gestión del impuesto.

El nuevo Reglamento que ahora se aprueba, además de transcribir el contenido actualizado de los preceptos del nuevo texto refundido, incorpora los de los dos citados Reglamentos que se ha estimado mantienen su vigencia, procediendo a la derogación de éstos, si bien, por lo que se refiere al de Timbre de Estado, sólo en la parte que afecta a la materia impositiva que se reglamenta. Por lo demás, siguiendo el ejemplo del anterior, se incluyen en el nuevo texto reglamentario las disposiciones aplicativas o interpretativas que se han considerado necesarias para la adecuada efectividad del tributo, manteniendo el desarrollo reglamentario de las materias previstas en el texto refundido.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 26 de mayo de 1995,

D I S P O N G O :

Artículo único.

Se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que figura como anexo de la presente disposición.

Disposición derogatoria única.

A la entrada en vigor del presente Reglamento quedará derogado el Reglamento de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, aprobado por Decreto 176/1959, de 15 de enero; el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, así como, en su aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las normas del Reglamento para la ejecución de la Ley del Timbre del Estado, aprobado por Decreto de 22 de junio de 1956.

Disposición final única.

El Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

ANEXO

Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

TITULO PRELIMINAR

Disposiciones generales

CAPITULO I

Naturaleza, contenido y principios generales

Artículo 1. *Modalidades del Impuesto.*

1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas.
2.º Las operaciones societarias.
3.º Los actos jurídicos documentados.

2. En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.
3. El gravamen de un acto o contrato por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» o por la de «operaciones societarias», sólo será incompatible con el de su soporte documental por la de «actos jurídicos documentados» cuando así resulte expresamente de las normas reguladoras del Impuesto.

Artículo 2. *Calificación del acto o contrato.*

1. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia.
2. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuere suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, haciéndose constar el aplazamiento de la liquidación en la inscripción de bienes en el registro público correspondiente. Si la condición

fuere resolutoria, se exigirá el impuesto, desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según las reglas del artículo 95.

3. Cuando en el contrato se establezca la reserva del dominio hasta el total pago del precio convenido se entenderá, a efectos de la liquidación y pago del impuesto, que la transmisión se realiza con la condición resolutoria del impago del precio en las condiciones convenidas.

4. La misma calificación se atribuirá a la condición que subordine la transmisión del dominio de terrenos o solares al otorgamiento de licencias o autorizaciones administrativas cuya denegación no afecte a la licitud de la transmisión.

Artículo 3. *Calificación de bienes.*

1. Para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo.

2. Se considerarán bienes inmuebles, a efectos del impuesto, las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no pertenezca al dueño de los mismos.

3. También se considerarán bienes inmuebles los buques destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.

Artículo 4. *Concurrencia de convenciones.*

1. A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.

2. Lo dispuesto en el número anterior se entiende sin perjuicio del gravamen que pueda corresponder por el soporte documental del contrato o convención, de conformidad con lo que establece el artículo 1.3 de este Reglamento.

Artículo 5. *Afección de los bienes transmitidos.*

1. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos, cualquiera que sea su poseedor, a la responsabilidad del pago de los impuestos que graven tales transmisiones, salvo que aquél resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial en el caso de bienes muebles no inscribibles. La afección la harán constar los notarios por medio de la oportuna advertencia en los documentos que autoricen. No se considerará protegido por la fe pública registral el tercero cuando en el Registro conste expresamente la afección.

2. Siempre que la Ley conceda una exención o reducción cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquélla exigido, la oficina liquidadora hará figurar en la nota en que el beneficio fiscal se haga constar el total importe de la liquidación que hubiera debido girarse de no mediar la exención o reducción concedida.

Los registradores de la propiedad o mercantiles harán constar por nota marginal la afección de los bienes transmitidos, cualquiera que fuese su titular, al pago del expresado importe, para el caso de no cumplirse en los plazos señalados por la Ley que concedió los beneficios los requisitos en ella exigidos para la definitiva efectividad de los mismos.

3. Igualmente harán constar, por nota marginal, en los casos de desmembración del dominio, la afección de los bienes al pago de la liquidación que proceda por la extinción del usufructo, a cuyo efecto las oficinas liquidadoras consignarán la que provisionalmente, y sin perjuicio de la rectificación, procediere, según las bases y tipos aplicables en el momento de la constitución del usufructo.

4. Si no constasen las notas de la oficina liquidadora a que se refieren los apartados 2 y 3 precedentes, los registradores de la propiedad o mercantiles practicarán de oficio la nota marginal de afección prevista para aquellos supuestos a la vista de la correspondiente

autoliquidación sellada por la oficina que la haya recibido, constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de la exención correspondiente, conforme a lo previsto en el artículo 122 de este Reglamento.

CAPITULO II

Ambito de aplicación territorial del impuesto

Artículo 6. *Exigibilidad del impuesto.*

1. El impuesto se exigirá:

A) Por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España. No se exigirá el impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria, sitos en territorio extranjero, ni por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español.

B) Por las operaciones societarias realizadas por entidades en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que tengan en España la sede de dirección efectiva, entendiéndose como tal el lugar donde esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

b) Que tengan en España su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en un Estado miembro de la Comunidad Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.

c) Que realicen en España operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en un Estado miembro de la Comunidad Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.

C) Por los actos jurídicos documentados que se formalicen en territorio nacional y por los que habiéndose formalizado en el extranjero surtan cualquier efecto, jurídico o económico, en España.

2. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de los regímenes forales de concierto y convenio económico vigentes en los Territorios históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

Artículo 7. *Residentes.*

A efectos de lo dispuesto en el artículo anterior se entenderá que una persona física o jurídica es residente en España cuando, respectivamente, reúna las condiciones y requisitos establecidos a estos efectos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en la del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 8. *Bienes en territorio español.*

1. Se entenderán situados en territorio español:

1.º Los bienes inmuebles que en él radiquen.

2.º Los bienes muebles que habitualmente se encuentren en este territorio, aunque en el momento del devengo del impuesto estén fuera del mismo por circunstancias coyunturales o transitorias.

2. No se considerarán situados en territorio español los títulos representativos de partes alícuotas de capital social o patrimonio de sociedades y entidades residentes en el extranjero, aunque se encuentren depositados en establecimientos o locales situados en territorio español, salvo cuando representen partes alícuotas de capital social o patrimonio

de las sociedades, fondos, asociaciones y demás entidades a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 17 de este Reglamento.

Por el contrario, los títulos representativos del capital o patrimonio de sociedades y entidades residentes en territorio español, se considerarán siempre situados en este territorio con independencia del lugar donde se encuentren depositados.

Artículo 9. *Efectos jurídicos o económicos.*

1. En cualquier caso, se entenderá que un acto o contrato produce efectos jurídicos en territorio español cuando, independientemente de la sumisión expresa o tácita de los litigantes a otro fuero, correspondiera a los Tribunales españoles la competencia para resolver las cuestiones litigiosas surgidas entre las partes que en ellos hayan intervenido.

2. Las letras de cambio, los documentos que las suplan y los documentos de giro expedidos en el extranjero se entenderá que producen efectos jurídicos o económicos en territorio español, cuando sean objeto de negociación o pago en el mismo.

3. Las transmisiones patrimoniales efectuadas en el extranjero de bienes y derechos de naturaleza mobiliaria situados fuera de España, se entenderá que producen efectos en territorio español, entre otros casos, cuando tengan repercusión en la imposición personal del adquirente en España.

TITULO I

Transmisiones patrimoniales

CAPITULO I

Hecho imponible

Sección 1.ª Normas generales

Artículo 10. *Transmisiones sujetas.*

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.

2. Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.

3. Las concesiones administrativas tributarán, en todo caso, como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 51, cualesquiera que sean su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan.

La transmisión de sus derechos por el concesionario o por el beneficiario de los actos y negocios administrativos que se equiparan fiscalmente a concesiones administrativas, tributará por el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los derechos que se transmitan.

Artículo 11. *Actos equiparados a transmisiones.*

1. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de la liquidación y pago del impuesto:

A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.

C) Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.

D) Los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, con la misma salvedad hecha en el apartado anterior.

2. En las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que les correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio

Artículo 12. *Actos equiparados a hipotecas.*

1. Las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas a que se refiere el artículo 11 de la Ley Hipotecaria se equipararán a las hipotecas que garanticen el pago del precio aplazado con la misma finca vendida.

2. Las condiciones resolutorias explícitas que garanticen el pago del precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido no tributarán ni en este Impuesto ni en el de Transmisiones Patrimoniales. El mismo régimen se aplicará a las hipotecas que garanticen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles constituidas sobre los mismos bienes transmitidos.

3. Si como consecuencia de quedar exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido las transmisiones empresariales de bienes inmuebles tributasen por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», también tributará por esta modalidad la constitución de la condición resolutoria explícita de la compraventa en garantía del precio aplazado, siempre que el gravamen procediese en función de la naturaleza de la persona o entidad que la constituya.

Artículo 13. *Actos equiparados a transmisiones de derechos.*

La subrogación en los derechos del acreedor prendario, hipotecario o anticrético se considerará como transmisión de derechos y tributará por el tipo establecido en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 51.

Artículo 14. *Actos equiparados a arrendamientos.*

A los efectos de este impuesto, los contratos de aparcería y los de subarriendo se equipararán a los de arrendamiento.

Artículo 15. *Actos equiparados a concesiones.*

Se equipararán a concesiones administrativas, a los efectos del impuesto, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.

Artículo 16. *Transmisión de créditos y derechos.*

En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos.

Artículo 17. *Transmisión de valores.*

(Derogado).

Sección 2.ª Normas especiales

Artículo 18. *Principio de accesión.*

Las compraventas y demás transmisiones a título oneroso de terrenos o solares sobre los cuales exista una edificación, se entenderá que comprenden tanto el suelo como el vuelo, salvo que el transmitente se reserve éste o el adquirente acredite que el dominio de la edificación lo adquirió por cualquier otro título.

Artículo 19. *Reconocimientos de dominio.*

La declaración o reconocimiento de propiedad u otro derecho, a título de haber obrado en concepto de mandatario o gestor de la persona a cuyo favor se hacen, al verificar la adquisición de los bienes a que dicha declaración o reconocimiento se refieran, se considerará como verdadera transmisión, si en el título o documento acreditativo de la que se supone realizada por poder o encargo, no constaran consignados en legal forma tal carácter y circunstancias y sin perjuicio de que la actuación en concepto de mandatario o gestor pueda acreditarse por otros medios de prueba.

Artículo 20. *Subastas a condición de ceder.*

Si la enajenación tuviera lugar en subasta judicial, y el postor a quien se adjudique el remate hubiera hecho uso, en el acto de la subasta, del derecho a cederlo en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de la subasta de que se trate, se liquidará una sola transmisión en favor del cesionario. Si la declaración de haber hecho la postura para ceder se formula después de celebrada la subasta, no tendrá aplicación lo dispuesto en este apartado y se liquidarán dos transmisiones distintas: una, al adjudicatario del remate, y otra, al cesionario de aquél.

Artículo 21. *Comprobación y diferencias de valor.*

(Derogado).

Artículo 22. *Cesión de bienes a cambio de pensión.*

Cuando en las cesiones de bienes a cambio de pensiones vitalicias o temporales, la base imponible a efectos de la cesión sea superior en más del 20 por 100 y en 2.000.000 de pesetas a la de la pensión, la liquidación a cargo del cesionario de los bienes se girará por el valor en que ambas bases coincidan y por la diferencia se le practicará otra por el concepto de donación.

Artículo 23. *Permutas.*

En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos.

Artículo 24. *Promesas de venta.*

La promesa de venta de bienes de cualquier naturaleza, se entenderá siempre hecha a título oneroso y devengará el impuesto en las condiciones establecidas en el artículo 50.5 de este Reglamento.

Artículo 25. *Tributación del préstamo con garantía.*

1. La constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo, cuando la

constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste estuviese prevista la posterior constitución de la garantía.

2. Se liquidarán como préstamos personales las cuentas de crédito, el reconocimiento de deuda y el depósito retribuido, con aplicación, en su caso, de lo dispuesto en el apartado anterior.

3. A los actos equiparados al préstamo en el número anterior se aplicará, en su caso, lo dispuesto en el artículo 88.I.B) 15 de este Reglamento.

Artículo 26. *Cuentas de crédito.*

1. Cuando la forma de realizarse la operación de préstamo no permita fijar inicialmente su cuantía, como ocurre en el caso de las cuentas de crédito, la liquidación se girará al liquidarse anualmente el crédito o antes, si terminase la operación, sobre el capital que resulte utilizado por el prestatario, entendiéndose por tal el mayor saldo deudor que hubiese arrojado la cuenta en dicho período de tiempo.

2. En el supuesto de que la duración de la cuenta fuese superior a un año, se tomará como base en los ejercicios siguientes al primero la diferencia positiva, si la hubiere, entre el importe máximo dispuesto en el ejercicio de que se trate y el mayor saldo deudor correspondiente a los ejercicios anteriores.

Artículo 27. *Censos enfitéuticos y reservativos.*

En la constitución de los censos enfitéuticos y reservativos, sin perjuicio de la liquidación por este concepto, se girará la correspondiente a la cesión de los bienes por el valor que tengan, deduciendo el capital de aquéllos.

Artículo 28. *Transacciones.*

1. En las transacciones se liquidará el impuesto según el título por el cual se adjudiquen, declaren o reconozcan los bienes o derechos litigiosos, y si aquél no constare, por el concepto de transmisión onerosa.

2. Para que la transacción se repute tal a los efectos del impuesto, es indispensable que se realice después de entablada la demanda ordinaria correspondiente. Por tanto, si la cuestión no hubiere adquirido verdadero carácter litigioso y el reconocimiento o cesión de derechos se verificase por convenio público o privado entre las partes, que no sea consecuencia de la incoación de procedimientos judiciales anteriores, aquéllos se liquidarán por el concepto jurídico en que dichos actos se realicen, conforme al contrato, independientemente del título que las partes alegaren como fundamento de la transacción.

3. Si en la transacción mediasen prestaciones ajenas al objeto litigioso, tales como constitución de pensiones, reconocimiento de derechos reales, entrega a metálico, cambio o permuta de bienes u otros que alteren respecto a todo o parte de los bienes o derechos reales objeto de la transacción, la naturaleza del acto o título que se haya ostentado al entablar la demanda, se liquidará el impuesto por el concepto respectivo, prescindiendo de dicho acto o título.

4. Cuando a consecuencia de dichas prestaciones resulte alterada la naturaleza del acto o título fundamento de la demanda, respecto a una parte de los bienes, quedando subsistente en cuanto a otra, se liquidará el impuesto de cada una de ellas, según queda expresado en el apartado anterior.

5. Cuando por efecto de la transacción queden los bienes o derechos reales en poder del que los poseía, en virtud del título ostentado en el litigio, aquél no pagará el impuesto, si resulta debidamente justificado que lo satisfizo en la época en que adquirió el dominio o la posesión.

Artículo 29. *Adjudicaciones en pago de asunción de deudas.*

En las adjudicaciones expresas de bienes y derechos que se realicen en pago de la asunción por el adjudicatario de una deuda del adjudicante se exigirá el impuesto por el concepto de adjudicación en pago de deudas.

Artículo 30. *Adjudicaciones para pago de deudas.*

1. Para que, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo A) del artículo 11.1 anterior, proceda la devolución del impuesto satisfecho por el adjudicatario para pago de deudas, éste deberá ser persona distinta del acreedor.

2. En el caso de que al presentarse el documento acreditativo de la adjudicación para pago de bienes o derechos a la liquidación del impuesto se justificase con documento fehaciente que el adjudicatario los había ya enajenado o adjudicado definitivamente al acreedor dentro del término reglamentario, y se había satisfecho el impuesto correspondiente a estas transmisiones, no se exigirá por la adjudicación para pago de deudas, haciéndolo constar así por nota al pie del documento en la que se consignará la fecha del pago.

3. Cualquiera que sea la cantidad en que se enajenen, cedan o adjudiquen los bienes o derechos, el encargado de pagar las deudas sólo tendrá derecho a la devolución de la cantidad que hubiera satisfecho por impuesto, en concepto de adjudicación, por los bienes o derechos cedidos o enajenados.

Sección 3.ª Supuestos de no sujeción

Artículo 31. *Supuestos generales.*

1. Se considerarán no sujetos a la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cualesquiera actos y contratos no consignados expresamente en el texto refundido o en este Reglamento.

2. Tampoco estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones incluidas en el hecho imponible del impuesto cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 32. *Supuestos especiales.*

1. La recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», sin que a estos efectos se precise la existencia de una resolución, judicial o administrativa, que así lo declare.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se aplicará igualmente a las transmisiones que se produzcan con motivo de la reversión del dominio al expropiado a consecuencia del incumplimiento de los fines justificativos de la expropiación.

3. Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.

Artículo 33. *Transmisiones de bienes inmuebles.*

1. Todas las trasmisiones empresariales de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido, se liquidarán sin excepción por dicho tributo, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 72 respecto al gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados.

Lo dispuesto anteriormente será aplicable cuando se renuncie a la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a lo previsto en la normativa de este Impuesto.

2. Si a pesar de lo dispuesto en el apartado anterior se efectuara la autoliquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ello no eximirá en ningún caso a los sujetos pasivos sometidos al Impuesto sobre el Valor Añadido, de sus obligaciones tributarias por este concepto, sin perjuicio del derecho a la devolución de los ingresos indebidos a que hubiese lugar, en su caso, por la referida modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas».

3. Del mismo modo, si procediendo liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», se efectuara indebidamente la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, ello no eximirá en ningún caso a los sujetos pasivos por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de sus obligaciones tributarias, sin perjuicio del derecho del vendedor a la devolución de los ingresos indebidos a que hubiere lugar, en su caso, por el citado Impuesto sobre el Valor Añadido.

CAPITULO II

Sujeto pasivo

Artículo 34. *Contribuyente.*

Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.

b) En los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos y las certificaciones a que se refiere el artículo 206 de la Ley Hipotecaria, la persona que los promueva, y en los reconocimentos de dominio hechos a favor de persona determinada, ésta última.

c) En la constitución de derechos reales, aquél a cuyo favor se realice este acto.

d) En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el prestatario.

e) En la constitución de fianzas, el acreedor afianzado.

f) En la constitución de arrendamientos, el arrendatario.

g) En la constitución de pensiones, el pensionista.

h) En la concesión administrativa, el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario.

Artículo 35. *Diversidad de sujetos pasivos.*

Cuando un contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto, el sujeto pasivo se determinará con independencia para cada una de ellas, salvo que expresamente se establezca otra cosa.

Artículo 36. *Responsables subsidiarios.*

1. Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto:

a) En la constitución de préstamos, el prestamista si percibiera total o parcialmente los intereses o el capital o la cosa prestada, sin haber exigido al prestatario justificación de haber satisfecho este impuesto.

b) En la constitución de arrendamientos, el arrendador, si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario igual justificación.

2. Asimismo, responderá del pago del impuesto de forma subsidiaria el funcionario que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local, cuando tal cambio suponga directa o indirectamente una transmisión gravada por el presente impuesto y no hubiera exigido previamente la justificación del pago del mismo.

CAPITULO III

Base imponible

Sección 1.ª Normas generales

Artículo 37. *Regla general.*

1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Unicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

2. A efectos de la fijación del valor real de los bienes y derechos transmitidos serán deducibles del valor comprobado por la Administración las cargas o gravámenes de naturaleza perpetua, temporal o redimible que afecten a los bienes y aparezcan directamente establecidos sobre los mismos. En este sentido, serán deducibles las cargas que, como los censos y las pensiones, disminuyen realmente el capital o valor de los bienes transmitidos sin que merezcan tal consideración las cargas que constituyan obligación personal del adquirente ni aquéllas que puedan suponer una minoración en el precio a satisfacer, pero no una disminución del valor de lo transmitido, aunque se hallen garantizadas con prenda o hipoteca.

3. Cuando en los documentos presentados no constase expresamente la duración de las pensiones, cargas o gravámenes deducibles, se considerará ilimitada.

4. El valor del censo, a efectos de su deducción del de los bienes transmitidos, se estimará en el del capital que deba entregarse para su redención, según las normas del Código Civil o de las legislaciones forales.

5. Al extinguirse la pensión o a la redención del censo, el adquirente de los bienes vendrá obligado a satisfacer el impuesto correspondiente al capital deducido por el tipo de gravamen vigente en el momento de la adquisición.

Artículo 38. *Presunción de deducción de cargas.*

Todas las cargas, merezcan o no la calificación de deducibles, se presumirá que han sido rebajadas por los interesados al fijar el precio y, en consecuencia, se aumentará a éste, para determinar el valor declarado, el importe de las cargas que, según el artículo 37 anterior, no tienen la consideración de deducibles, salvo que los contratantes estipulen expresamente la deducción de estas cargas del precio fijado, o el adquirente se reserve parte de éste para satisfacer aquéllas.

Artículo 39. *Transmisiones en subasta pública.*

En las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición, siempre que consista en un precio en dinero marcado por la Ley o determinado por autoridades o funcionarios idóneos para ello. En los demás casos, el valor de adquisición servirá de base cuando el derivado de la comprobación no resulte superior.

> Téngase en cuenta que se anula, en la forma especificada en el fundamento de derecho 12, por Sentencia del TS de 3 de noviembre de 1997 publicada por Resolución de 5 de mayo de 1998. Ref. BOE-A-1998-12015

Artículo 40. *Valor en moneda o divisa extranjera.*

1. Si el valor de los bienes o derechos viniere fijado en moneda o divisa distintas de las españolas, se tomará como valor declarado el que resulte de aplicar el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo, salvo que el efectivamente satisfecho fuese superior en cuyo caso se tomará éste último.

2. Si el valor apareciere fijado indistintamente en moneda nacional o en moneda o divisa extranjera, se tomará el mayor valor resultante entre uno y otro, aplicación hecha de la regla a que se refiere el apartado anterior.

3. Si el valor viniere establecido en moneda o divisa extranjera, cuyo tipo de cambio vendedor no estuviese fijado por el Banco de España, se estará a su valor de mercado.

Sección 2.ª Normas especiales

Artículo 41. *Usufructo, uso y habitación.*

1. El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

Para el cómputo del valor del usufructo temporal no se tendrán en cuenta las fracciones de tiempo inferiores al año, si bien el usufructo por tiempo inferior a un año se computará en el 2 por 100 del valor de los bienes.

2. En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

3. Si el usufructo constituido a favor de una persona jurídica se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

4. El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

5. En los usufructos sucesivos el valor de la nuda propiedad se calculará teniendo en cuenta el usufructo de mayor porcentaje y a la extinción de este usufructo pagará el nudo propietario por el aumento de valor que la nuda propiedad experimente y así sucesivamente al extinguirse los demás usufructos. La misma norma se aplicará al usufructo constituido en favor de los dos cónyuges simultáneamente, pero sólo se practicará liquidación por consolidación del dominio cuando fallezca el último.

6. La renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales como donación del usufructuario al nudo propietario.

7. Si el usufructo se constituye con condición resolutoria distinta de la vida del usufructuario se liquidará por las reglas establecidas para los usufructos vitalicios, a reserva de que, cumplida la condición, se practique nueva liquidación, conforme a las reglas establecidas para el usufructo temporal y se hagan las rectificaciones que procedan en beneficio del Tesoro o del interesado.

8. El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

Artículo 42. *Consolidación del dominio.*

1. Al consolidarse el dominio, el nudo propietario tributará por este impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio.

2. En la consolidación del dominio desmembrado por título oneroso, siempre que la consolidación se produjera por cumplimiento del plazo previsto o por muerte del usufructuario, se exigirá al nudo propietario, por los mismos conceptos y título por los que adquirió, en su día, la nuda propiedad, la liquidación correspondiente a la extinción del usufructo sobre el tanto por ciento por el que no se haya liquidado el impuesto al adquirirse la nuda propiedad, cuyo porcentaje se aplicará sobre el valor que tuvieren los bienes en el momento de la consolidación del dominio y por el tipo de gravamen que estuviese vigente en este momento.

3. Si la consolidación se operara por otro negocio jurídico, se exigirá al nudo propietario la mayor de las liquidaciones entre la prevista en el párrafo anterior y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

4. Si la consolidación se opera en el usufructuario, pagará éste la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad.

5. Si se operare en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, se girarán únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones.

6. Al extinguirse los derechos de uso y habitación se exigirá el impuesto al usufructuario, si lo hubiere, en razón al aumento del valor del usufructo, y si dicho usufructo no existiese se practicará al nudo propietario la liquidación correspondiente a la extinción de los mismos derechos. Si el usufructo se extinguiese antes de los derechos de uso y habitación, el nudo propietario pagará la correspondiente liquidación por la consolidación parcial operada por la extinción de dicho derecho de usufructo en cuanto al aumento que a virtud de la misma experimente el valor de la nuda propiedad.

7. La consolidación del dominio desmembrado por título lucrativo se regirá por las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 43. *Concesiones administrativas.*

1. Como norma general para determinar la base imponible, el valor real del derecho originado por la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:

a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.

b) **(Derogado).**

c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor del Fondo de Reversión que aquél deba constituir en cumplimiento de lo dispuesto en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, o norma que le sustituya.

2. En los casos especiales en los que, por la naturaleza de la concesión, la base imponible no pueda fijarse por las reglas del apartado anterior, se determinará ajustándose a las siguientes:

a) Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento de que se trate, un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 por 100 y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos.

b) A falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración Pública.

c) En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación por los medios del artículo 52 de la Ley General Tributaria.

Artículo 44. *Hipotecas, prendas y anticresis.*

Las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, con un máximo de cinco años, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses.

Artículo 45. *Otros derechos reales.*

Los derechos reales no incluidos en artículos anteriores se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor.

Artículo 46. *Venta con pacto de retro.*

1. En las transmisiones de bienes y derechos con cláusula de retro, servirá de base el precio declarado si fuese igual o mayor que los dos tercios del valor comprobado de aquéllos. En la transmisión del derecho a retraer, la tercera parte de dicho valor, salvo que el precio declarado fuese mayor. Cuando se ejercite el derecho de retracto servirá de base las dos terceras partes del valor comprobado de los bienes y derechos retraídos, siempre que sea igual o mayor al precio de la retrocesión.

2. En la extinción del derecho de retraer, por haber transcurrido el plazo estipulado o el legal, se girará al adquirente de los bienes o derechos o a sus causahabientes la correspondiente liquidación complementaria, sirviendo de base la diferencia, si la hubiere, entre la base de la liquidación anteriormente practicada y el total valor comprobado de los bienes.

3. Si el derecho de retraer se ejercita después de vencido el plazo estipulado y, en todo caso, pasados diez años desde la fecha del contrato, o del término máximo permitido por la legislación civil que sea aplicable al mismo, se estará a lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 1.508 del Código Civil, y se liquidará el impuesto en concepto de nueva transmisión.

4. La prórroga del plazo durante el cual el retracto pueda ejercitarse no estará sujeta al impuesto por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», sin perjuicio de su tributación, cuando proceda, por el gravamen gradual de «actos jurídicos documentados».

5. A los sólos efectos de que el que adquiera una finca o derecho real a virtud de retracto legal no satisfaga el impuesto, si el comprador de quien lo retrae lo hubiera satisfecho ya, la oficina liquidadora calificará la procedencia o no del retracto, sin necesidad de que el retrayente entable demanda judicial.

6. En todos los casos en que sea necesario valorar el derecho de retracto, se estimará en la tercera parte del valor total de los bienes o derechos a que afecte, salvo que el declarado sea mayor.

Artículo 47. *Transmisión de créditos o derechos.*

1. Cuando en la transmisión de créditos, derechos o acciones, mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación, el valor de aquéllos no conste, se practicará una liquidación con carácter provisional sobre el que, a requerimiento de la Administración, declaren los interesados, en el plazo de diez días, y sin perjuicio de ampliarla al exceso, si lo hubiere, del verdadero valor de los derechos transmitidos, cuando, por hacerse efectivo, sea conocido el de los bienes que mediante aquéllos se obtengan, practicándose entonces la liquidación definitiva.

2. Si en el plazo indicado los interesados no hicieran la declaración del valor, lo fijará la Administración, practicando liquidación sin perjuicio de las reclamaciones que procedan. Si no fuere posible a la Administración, por ningún concepto, fijar el valor de los derechos y acciones transmitidos, se aplazará la liquidación, haciéndolo constar así por medio de nota extendida al pie del documento.

Artículo 48. *Arrendamientos.*

En los arrendamientos servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato; cuando no constase aquél, se girará la liquidación computándose seis años, sin perjuicio de las liquidaciones adicionales que deban practicarse, caso de continuar vigente después del expresado periodo temporal; en los contratos de arrendamiento de fincas urbanas sujetas a prórroga forzosa se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años.

Las prórrogas forzosas de los distintos contratos de arrendamiento, conforme a su legislación específica, no quedarán sujetas al Impuesto. Las convencionales se regirán por lo establecido en el artículo 10.2 de este Reglamento.

Artículo 49. *Pensiones.*

La base imponible de las pensiones se obtendrá capitalizándolas al interés básico del Banco de España y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas

establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia, o a la duración de la pensión si es temporal. Cuando el importe de la pensión no se cuantifique en unidades monetarias, la base imponible se obtendrá capitalizando el importe anual del salario mínimo interprofesional.

A los efectos de lo prevenido en el párrafo anterior se capitalizará la cantidad que corresponda a una anualidad.

Artículo 50. *Otras normas sobre base imponible.*

1. En las transmisiones de valores que se negocien en un mercado secundario oficial, servirá de base imponible el valor de cotización del día en que tenga lugar la adquisición o, en su defecto, la del primer día inmediato anterior en que se hubiesen negociado, dentro del trimestre inmediato precedente.

2. En las actas de notoriedad que se autoricen para inscripción de aguas destinadas al riego, tanto en el Registro de la Propiedad como en los Administrativos, servirá de base la capitalización al 16 por 100 de la riqueza imponible asignada a las tierras que con tales aguas se beneficien.

3. En los contratos de aparcería de fincas rústicas, servirá de base el 3 por 100 del valor catastral asignado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles a la finca objeto del contrato, multiplicado por el número de años de duración del contrato.

4. En los préstamos sin otra garantía que la personal del prestatario, en los asegurados con fianza y en los contratos de reconocimiento de deudas y de depósito retribuido, el capital de la obligación o valor de la cosa depositada. En las cuentas de crédito, el que realmente hubiese utilizado el prestatario. En los préstamos garantizados con prenda, hipoteca o anticresis, se observará lo dispuesto en el artículo 44 de este Reglamento.

5. Las promesas y opciones de contratos sujetos al impuesto serán equiparadas a éstos, tomándose como base el precio especial convenido, y a falta de éste, o si fuere menor, el 5 por 100 de la base aplicable a dichos contratos.

CAPITULO IV

Cuota tributaria

Artículo 51. *Tipos de gravamen.*

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente:

a) El 6 por 100, si se trata de la transmisión de inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía.

b) El 4 por 100, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, salvo los derechos reales de garantía.

Se aplicará este tipo igualmente a cualquier otro acto sujeto no comprendido en las demás letras de este apartado.

La transmisión de valores tributará, en todo caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 53 de este Reglamento.

c) El 1 por 100, si se trata de la constitución de derechos reales de garantía, pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, así como la cesión de créditos de cualquier naturaleza.

2. Cuando un mismo acto o contrato comprenda bienes muebles e inmuebles sin especificación de la parte de valor que a cada uno de ellos corresponda, se aplicará el tipo de gravamen de los inmuebles.

Artículo 52. *Tarifa para arrendamientos.*

(Derogado).

Artículo 53. *Tarifa para transmisión de valores.*

(Derogado).

TITULO II

Operaciones societarias

CAPITULO I

Hecho imponible

Artículo 54. *Operaciones sujetas.*

1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades.

2.º Las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales.

3.º El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad, cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Comunidad Europea, o en éstos la entidad no hubiese sido gravada por un impuesto similar al regulado en el presente Título.

2. No estará sujeta la ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.

3. La reducción de capital que sea consecuencia de la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones para amortizarlas, tributará por aquél concepto, sobre la base del valor nominal de las acciones amortizadas.

Téngase en cuenta que se anula el apartado 3, en la medida que se determina en el fundamento jurídico 12, por Sentencias del TS de 3 de noviembre de 1997 publicadas por Resoluciones de 5 de mayo de 1998. Ref. BOE-A-1998-12015 y Ref. BOE-A-1998-12016

Artículo 55. *Entidades equiparadas a sociedades.*

1. A los efectos de este impuesto se equipararán a sociedades:

1.º Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos.

2.º Los contratos de cuentas en participación.

3.º La copropiedad de buques.

4.º La comunidad de bienes, constituida por actos «inter vivos», que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5.º La misma comunidad constituida u originada por actos «mortis causa», cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años. La liquidación se practicará, desde luego, sin perjuicio del derecho a la devolución que proceda si la comunidad se disuelve antes de transcurrir el referido plazo.

2. Cuando lo permita la peculiaridad propia del régimen jurídico de la entidad de que se trate, la equiparación alcanzará a todos los supuestos contemplados en el apartado 1.1.º del artículo anterior.

Artículo 56. *Sociedades extranjeras.*

1. Las entidades que realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español y cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en países no pertenecientes a la Comunidad Europea, o encontrándose en éstos no estuviesen sometidas a un gravamen análogo al que es objeto

del presente Título, vendrán obligadas a tributar, por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las españolas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones.

2. Las entidades a que se refiere el apartado anterior deberán hacer constar expresamente en el documento en que figure el acuerdo social encaminado a la realización de tales operaciones, la dotación patrimonial que destinen a las operaciones a realizar en territorio español y si no lo hicieren así o si la cifra fijada resultare inferior, servirá de base para la determinación del capital aportado la correspondiente a la cifra relativa de negocios por comparación de las actividades realizadas en territorio español y fuera de él. Dicho porcentaje así obtenido se aplicará al capital fiscal de la sociedad, determinado conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, y la cifra resultante servirá de base para practicar las liquidaciones correspondientes.

Artículo 57. *Concepto de fusión y escisión.*

(Derogado).

Artículo 58. *Adjudicaciones de bienes a terceros.*

Las adjudicaciones que de los bienes sociales se hagan a personas ajenas a la sociedad, tributarán por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» y por los tipos que correspondan, según la clase de bienes en que consistan.

Artículo 59. *Conversión de obligaciones en acciones.*

(Derogado).

Artículo 60. *Comunidades de bienes.*

1. Cuando en los documentos o escrituras que documenten la adquisición proindiviso de bienes por dos o más personas se haga constar la finalidad de realizar con los bienes adquiridos actividades empresariales, se entenderá a efectos de la liquidación por el impuesto que, con independencia de la adquisición, existe una convención para constituir una comunidad de bienes sujeta a la modalidad de «operaciones societarias».

2. La venta de participaciones indivisas de un buque, con reserva de otra u otras por el vendedor, se liquidará, con independencia de la liquidación que proceda por la transmisión, por el concepto de constitución de sociedad.

Artículo 61. *Disolución de comunidades de bienes.*

1. La disolución de comunidades que resulten gravadas en su constitución, se considerará a los efectos del impuesto, como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero.

2. La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por Actos Jurídicos Documentados.

CAPITULO II

Sujeto pasivo

Artículo 62. *Contribuyente.*

Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

a) En la constitución, aumento de capital, fusión, escisión, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios para reponer pérdidas, la sociedad.

En la constitución del contrato de cuentas en participación será sujeto pasivo el socio gestor.

b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.

Cuando la sociedad acuerde la reducción de capital para amortizar acciones propias, asumirá la condición de sujeto pasivo.

En la extinción del contrato de cuentas en participación será sujeto pasivo el partícipe en el negocio.

Téngase en cuenta que se anula el párrafo segundo de la letra b), en la forma especificada en el fundamento de derecho 12, por Sentencia del TS de 3 de noviembre de 1997 publicada por Resolución de 5 de mayo de 1998. Ref. BOE-A-1998-12015

Artículo 63. *Responsables subsidiarios.*

Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en la constitución, aumento y reducción de capital social, fusión, escisión, aportaciones de los socios para reponer pérdidas, disolución y traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades, los promotores, administradores, o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.

CAPITULO III

Base imponible

Artículo 64. *Normas generales.*

1. En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquél quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas.

2. Cuando se trate de operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores y en las aportaciones de los socios para reponer pérdidas sociales, la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación.

3. En los traslados de sede de dirección efectiva o de domicilio social, la base imponible coincidirá con el haber líquido que la sociedad, cuya sede de dirección efectiva o domicilio social se traslada, tenga el día en que se adopte el acuerdo. A estos efectos, se entenderá por haber líquido la diferencia entre el valor del activo real y el del pasivo exigible.

4. En la escisión y fusión de sociedades, la base imponible se fijará atendiendo a la cifra de capital social del nuevo ente creado o al aumento de capital de la sociedad absorbente, con adición, en su caso, de las primas de emisión.

5. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.

En la disolución de sociedad, hasta que sean conocidos los bienes y derechos adjudicados a los socios, la liquidación a cargo de éstos se practicará con carácter provisional sobre la base del haber líquido de la sociedad.

6. La constitución del contrato de cuentas en participación tributará sobre la base de la parte de capital en que se hubiera convenido que el comerciante participe de los resultados prósperos o adversos de las operaciones de otros comerciantes.

Téngase en cuenta que se anula el párrafo segundo del apartado 5, en la forma especificada en el fundamento de derecho 12, por Sentencias del TS de 3 de noviembre de

1997 publicadas por Resoluciones de 5 de mayo de 1998. Ref. BOE-A-1998-12015y Ref. BOE-A-1998-12016

CAPITULO IV

Cuota tributaria

Artículo 65. *Tipo de gravamen.*

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100.

TITULO III

Actos jurídicos documentados

CAPITULO I

Principios generales

Artículo 66. *Modalidades.*

1. Se sujetan a gravamen, en los términos que se previenen en los artículos siguientes:

a) Los documentos notariales.
b) Los documentos mercantiles.
c) Los documentos administrativos.

2. El tributo se satisfará mediante cuotas variables o fijas, atendiendo a que el documento que se formalice, otorgue o expida, tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable en algún momento de su vigencia.

3. Los documentos notariales se extenderán necesariamente en papel timbrado, salvo que se exceptúe su uso por normas especiales de rango legal.

CAPITULO II

Documentos notariales

Sección 1.ª Hecho imponible

Artículo 67. *Norma general.*

Están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establecen los artículos siguientes.

Sección 2.ª Sujeto pasivo

Artículo 68. *Contribuyente.*

Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

Cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario.

Téngase en cuenta que se anula el párrafo segundo de este artículo por Sentencias del TS de 16 de octubre de 2018. Ref. BOE-A-2018-15353, de 22 de octubre de 2018. Ref. BOE-A-2018-15354 y de 23 de octubre de 2018. Ref. BOE-A-2018-15355

Sección 3.ª Base imponible

Artículo 69. *Norma general.*

1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

2. En las actas notariales se observará lo dispuesto en el apartado anterior, salvo en las de protesto, en las que la base imponible coincidirá con la tercera parte del valor nominal del efecto protestado o de la cantidad que hubiese dado lugar al protesto.

3. Se entenderá que el acto es de objeto no valuable cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no pueda determinarse la cuantía de la base. Si ésta no pudiese fijarse al celebrarse el acto, se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada.

Artículo 70. *Normas especiales.*

1. La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

2. En la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno.

3. En las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas, la base imponible estará constituida, respectivamente, por el valor de las fincas agrupadas, por el de la finca agregada a otra mayor y por el de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente.

4. En la cancelación de obligaciones, bonos, cédulas y valores análogos, servirá de base el capital prestado, salvo que existan garantías reales, en cuyo supuesto servirá de base el capital garantizado.

Téngase en cuenta que se anula el apartado 4, en la forma especificada en el fundamento de derecho 12, por Sentencia del TS de 3 de noviembre de 1997 publicada por Resolución de 5 de mayo de 1998. Ref. BOE-A-1998-12015

Sección 4.ª Cuota tributaria

Artículo 71. *Cuota fija.*

1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán en todo caso en papel timbrado de 50 pesetas por pliego, o 25 pesetas por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a la segunda y sucesivas copias expedidas a nombre de un mismo otorgante.

Artículo 72. *Cuota gradual.*

Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1.º y 2.º del artículo 1.1 de este Reglamento, tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos. Por el mismo tipo y mediante la utilización de efectos timbrados tributarán las copias de las actas de protesto.

Sección 5.ª Casos especiales de cuota gradual

Artículo 73. *Condiciones resolutorias explícitas.*

La no sujeción en la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» de las condiciones resolutorias explícitas convenidas en las transmisiones empresariales a que se refiere el artículo 12.2 de este Reglamento, se entenderá sin perjuicio de la tributación que pueda corresponder por la modalidad de «actos jurídicos documentados», con arreglo a lo dispuesto en el artículo inmediato anterior.

Artículo 74. *Préstamos y empréstitos.*

1. Las primeras copias de escrituras notariales que documenten préstamos sujetos a la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», incluso los representados por obligaciones, bonos, cédulas, pagarés y otros títulos análogos, no quedarán sujetas al gravamen gradual de «actos jurídicos documentados» sobre documentos notariales.
2. Las que documenten la constitución de préstamos sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso los representados por obligaciones, bonos, cédulas, pagarés y otros títulos análogos, tributarán por el referido gravamen gradual cuando sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o en el Registro Mercantil.
3. Al mismo gravamen gradual de «actos jurídicos documentados» quedarán sujetas las primeras copias de escrituras notariales que documenten la extinción de préstamos de cualquier clase, incluso los representados por obligaciones, bonos, cédulas, pagarés y otros títulos análogos, siempre que sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o en el Registro Mercantil.

> Téngase en cuenta que se anula, en la forma especificada en el fundamento de derecho 12, por Sentencias del TS de 3 de noviembre de 1997 publicadas por Resoluciones de 5 de mayo de 1998. Ref. BOE-A-1998-12015y Ref. BOE-A-1998-12016

Artículo 75. *Operaciones societarias.*

1. La primera copia de la escritura notarial que documente una ampliación de capital con cargo a reservas constituidas exclusivamente por prima de emisión de acciones, no sujeta a la modalidad de «operaciones societarias», tributará por la cuota gradual de «actos jurídicos documentados», a que se refiere el artículo 72 de este Reglamento.
2. La que documente una modificación de sociedad por cambio total o parcial del objeto social, tenga o no relación con las actividades anteriormente desarrolladas por la sociedad, no sujeta la modificación a la modalidad de «operaciones societarias», tampoco tributará por la expresada modalidad gradual de «actos jurídicos documentados».
3. Las que incorporen las operaciones no sujetas a la modalidad de «operaciones societarias» de prórroga o transformación de sociedad, tributarán por la cuota gradual de «actos jurídicos documentados» sobre la base del haber líquido de la sociedad en el momento de la adopción del acuerdo. A estos efectos, se entenderá por transformación de sociedad el cambio de naturaleza o forma de la misma y por haber líquido el definido en el apartado 3 del artículo 64 de este Reglamento.

4. La de disminución de capital que, por no dar lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios, no motive liquidación por la modalidad de «operaciones societarias», tampoco tributará por la modalidad gradual de «actos jurídicos documentados».

5. Las que documenten el acuerdo social de exigir el desembolso de dividendos pasivos, tributarán por la citada cuota gradual de «actos jurídicos documentados», sobre la base del valor nominal del desembolso exigido.

6. **(Derogado)**

7. Las que documenten la forma de representación de las acciones, pasando de títulos a anotaciones en cuenta o viceversa, no estarán sujetas a la cuota gradual de «actos jurídicos documentados».

Téngase en cuenta que se anulan los apartados 3 y 5, en la forma especificada en el fundamento de derecho 12, por Sentencias del TS de 3 de noviembre de 1997 publicadas por Resoluciones de 5 de mayo de 1998. Ref. BOE-A-1998-12015 y Ref. BOE-A-1998-12016

CAPITULO III

Documentos mercantiles

Sección 1.ª Hecho imponible

Artículo 76. *Documentos mercantiles sujetos.*

1. Están sujetas las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a aquéllas, los resguardos o certificados de depósitos transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos, por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento.

2. Se entenderá que un documento realiza función de giro cuando acredite remisión de fondos o signo equivalente de un lugar a otro, o implique una orden de pago, aun en el mismo en que ésta se haya dado, o en él figure la cláusula «a la orden».

3. A los efectos del número anterior cumplen función de giro:

a) Los pagarés cambiarios, excepto los expedidos con la cláusula «no a la orden» o cualquiera otra equivalente.

b) Los cheques a la orden o que sean objeto de endoso.

c) Los documentos expedidos en el tráfico mercantil que, por sí mismos, acrediten, literalmente y con carácter autónomo, el derecho económico de su legítimo tenedor para cobrar de la persona que designen y en el lugar y fecha, que, con independencia de los de emisión, el propio documento señale, una cantidad determinada en dinero o signo que lo represente.

A efectos de lo dispuesto anteriormente, se entenderá por documento cualquier soporte escrito, incluidos los informáticos, por los que se pruebe, acredite o se haga constar alguna cosa.

4. Se entenderán que no cumplen función de giro los documentos que se expidan con el exclusivo objeto de probar el pago de una deuda, informar de la cuantía de la misma o con cualquiera otra finalidad análoga que no quede incluida en la que se indica en el párrafo c) del apartado anterior.

Sección 2.ª Sujeto pasivo

Artículo 77. *Contribuyente.*

1. Estará obligado al pago el librador, salvo que la letra de cambio se hubiese expedido en el extranjero, en cuyo caso lo estará su primer tenedor en España.

2. Serán sujetos pasivos del tributo que grave los documentos de giro o sustitutivos de las letras de cambio, así como los resguardos de depósito y pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos emitidos en serie, las personas o entidades que los expidan, con la misma salvedad del número anterior para los expedidos en el extranjero. Los cheques que sean objeto de endoso se considerarán expedidos por el endosante.

3. Cuando los documentos que cumplan función de giro tengan por objeto el pago a proveedores o el cobro a clientes, se entenderán expedidos por la persona o entidad que los ponga en circulación con estos fines, con independencia de la que en el documento figure.

Artículo 78. *Responsables solidarios.*

Será responsable solidario del pago del impuesto toda persona o entidad que intervenga en la negociación o cobro de los efectos a que se refiere el artículo anterior.

Sección 3.ª Base imponible

Artículo 79. *Normas generales.*

1. En la letra de cambio servirá de base la cantidad girada, y en los certificados de depósito su importe nominal.

2. Cuando el vencimiento de las letras de cambio exceda de seis meses, contados a partir de la fecha de su emisión, se exigirá el impuesto que corresponda al duplo de la base.

Si en sustitución de la letra de cambio que correspondiere a un acto o negocio jurídico se expidiesen dos o más letras, originando una disminución del impuesto, procederá la adición de las bases respectivas, a fin de exigir la diferencia. No se considerará producido el expresado fraccionamiento cuando entre las fechas de vencimiento de los efectos exista una diferencia superior a quince días o cuando se hubiere pactado documentalmente el cobro a plazos mediante giros escalonados.

3. Las reglas fijadas anteriormente serán asimismo de aplicación a los documentos que realicen función de giro o suplan a las letras de cambio, con excepción de la recogida en el primer párrafo del apartado anterior.

4. En los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos, emitidos en serie, representantivos de capitales ajenos, por los que se satisfaga una contraprestación establecida por la diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, la base estará constituida por el importe del capital que la emisora se compromete a reembolsar.

Sección 4.ª Cuota tributaria

Artículo 80. *Efectos timbrados y pago en efectivo.*

(Derogado).

Artículo 81. *Efectos del pago del impuesto.*

El pago del impuesto en la expedición de los documentos mercantiles cubre todas las cláusulas en ellos contenidas, en cuanto a su tributación por este concepto.

CAPITULO IV

Documentos administrativos

Sección 1.ª Hecho imponible

Artículo 82. *Documentos sujetos.*

Están sujetas:

1. La rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios.

2. Las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengan ordenadas de oficio por la autoridad judicial.

Sección 2.ª Sujeto pasivo

Artículo 83. *Contribuyente.*

Estarán obligados al pago, en calidad de contribuyentes:

a) En las grandezas y títulos nobiliarios, sus beneficiarios.
b) En las anotaciones, la persona que las solicite.

Sección 3.ª Base imponible

Artículo 84. *Norma general.*

Servirá de base en las anotaciones preventivas, el valor del derecho o interés que se garantice, publique o constituya.

Artículo 85. *Anotaciones de embargo.*

1. La base imponible en las anotaciones de embargo en ningún caso podrá ser superior al valor real de los bienes embargados ni al importe total de la cantidad que haya dado lugar a la anotación del embargo.
2. Si el embargo tuviese que anotarse preventivamente en distintos Registros de la Propiedad y por este motivo se practicasen varias liquidaciones, la suma de las bases imponibles de todas no podrá exceder de los límites establecidos en el apartado anterior.

Sección 4.ª Cuota tributaria

Artículo 86. *Grandezas y títulos.*

(Derogado).

Artículo 87. *Anotaciones preventivas.*

Las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos tributarán al tipo de gravamen del 0,50 por 100, que se liquidará a metálico.

TITULO IV

Disposiciones comunes

CAPITULO I

Beneficios fiscales

Artículo 88. *Beneficios generales.*

Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.1 del presente Reglamento serán los siguientes:

I. Aplicación de beneficios fiscales:

A) Gozarán de exención subjetiva:

a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.
Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.
b) Los establecimientos o fundaciones benéficos o culturales, de previsión social, docentes o de fines científicos, de carácter particular, debidamente clasificados, siempre que

los cargos de patronos o representantes legales de los mismos sean gratuitos y rindan cuentas a la Administración.

El beneficio fiscal se concederá o revocará para cada entidad por el Ministerio de Economía y Hacienda, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 89 de este Reglamento. Las Cajas de Ahorro únicamente podrán gozar de esta exención en cuanto a las adquisiciones directamente destinadas a sus obras sociales.

c) Las asociaciones declaradas de utilidad pública dedicadas a la protección, asistencia o integración social de la infancia, de la juventud, de la tercera edad, de personas con minusvalías físicas o psíquicas, marginadas, alcohólicas, toxicómanas o con enfermedades en fase terminal con los requisitos establecidos en el párrafo b) anterior.

d) La Cruz Roja Española.

B) Estarán exentas:

1. Las transmisiones y demás actos y contratos en que la exención resulte concedida por Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

2. Las transmisiones que se verifiquen en virtud de retracto legal, cuando el adquirente contra el cual se ejercite aquél hubiere satisfecho ya el impuesto.

3. Las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que en su favor y en pago de las mismas se verifiquen a su disolución y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales.

4. Las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones. Las actas de entrega de cantidades por las entidades financieras, en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario, cuyo impuesto haya sido debidamente liquidado o declarada la exención procedente.

5. Los anticipos sin interés concedidos por el Estado y las Administraciones públicas, territoriales e institucionales.

6. Las transmisiones y demás actos y contratos a que dé lugar la concentración parcelaria, las de permuta forzosa de fincas rústicas, las permutas voluntarias autorizadas por el Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario, así como las de acceso a la propiedad derivadas de la legislación de arrendamientos rústicos y las adjudicaciones del Instituto de Reforma y Desarrollo Agrario a favor de agricultores en régimen de cultivo personal y directo, conforme a su legislación específica.

7. Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados, por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados.

Los mismos actos y contratos a que dé lugar la reparcelación en las condiciones señaladas en el párrafo anterior.

Esta exención estará condicionada al cumplimiento de todos los requisitos urbanísticos.

8. Los actos relativos a las garantías que presten los tutores en garantía del ejercicio de sus cargos.

9. Las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

10. Las operaciones societarias a que se refiere el artículo 57 anterior, a las que sea aplicable el régimen especial establecido en el título I de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

11. Las operaciones societarias que se produzcan con motivo de las regularizaciones de balances, autorizadas por la Administración.

12. La transmisión de solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial; las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados; la primera transmisión ínter vivos del dominio de las viviendas de protección oficial, siempre que tenga lugar dentro de los seis

años siguientes a la fecha de su calificación definitiva; los préstamos hipotecarios o no, solicitados para su construcción antes de la calificación definitiva; la constitución, ampliación de capital, fusión y escisión de sociedades cuando la sociedad resultante de estas operaciones tenga por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Para el reconocimiento del beneficio en relación con la transmisión de los solares y la cesión del derecho de superficie bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación provisional.

La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas.

13. Las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados de vicio que implique inexistencia o nulidad.

14. En las ciudades de Ceuta y Melilla se mantendrán las bonificaciones tributarias establecidas en la Ley de 22 de diciembre de 1955.

15. Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se extenderá a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo, así como al gravamen sobre actos jurídicos documentados que recae sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representantivos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento.

16. Las transmisiones de edificaciones a las empresas que realicen habitualmente las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, para ser objeto de arrendamiento con opción de compra a persona distinta del transmitente, cuando dichas operaciones estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Será requisito imprescindible para poder disfrutar de este beneficio que no existan relaciones de vinculación directas o indirectas, conforme a lo previsto en el artículo 16 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, entre transmitente, adquirente o arrendatario.

17. Las transmisiones de vehículos usados con motor mecánico para circular por carretera, cuando el adquirente sea un empresario dedicado habitualmente a la compraventa de los mismos y los adquiera para su reventa.

La exención se entenderá concedida con carácter provisional y para elevarse a definitiva deberá justificarse la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición.

18.1 Las operaciones de constitución, aumento de capital, fusión y escisión de las sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, así como las aportaciones no dinerarias a dichas entidades, quedarán exentas en la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Los fondos de inversión de carácter financiero regulados en la ley citada anteriormente gozarán de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con el mismo alcance establecido en el apartado anterior.

3. Las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria regulados en la ley citada anteriormente que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto social exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento y, además, las viviendas, las residencias estudiantiles y las residencias de la tercera edad, en los términos establecidos en el siguiente apartado 4, representen conjuntamente, al menos, el 50 por ciento del total del patrimonio tendrán el mismo régimen de tributación previsto en los dos apartados anteriores.

Del mismo modo, dichas instituciones gozarán de una bonificación del 95 por ciento en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento, sin perjuicio de las condiciones que reglamentariamente puedan establecerse.

La aplicación del régimen fiscal previsto en este apartado requerirá que los bienes inmuebles que integren el activo de las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria no se enajenen hasta que no hayan transcurrido tres años desde su adquisición, salvo que, con carácter excepcional, medie una autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

4. A los efectos de computar el coeficiente del 50 por ciento mínimo de inversión en viviendas y en residencias estudiantiles y de la tercera edad que las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria deben cumplir para disfrutar de las exenciones y de la bonificación previstas en el anterior apartado 3, se aplicará lo dispuesto en los apartados 1, 2, 3 y 5 de la disposición adicional primera del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Las exenciones y la bonificación a las que se refiere el párrafo anterior resultarán provisionalmente aplicables a los fondos y sociedades de inversión inmobiliaria de nueva creación y estarán condicionadas a que en el plazo de dos años, contados desde su inscripción en el correspondiente registro de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, alcancen el porcentaje de inversión requerido en el anterior apartado 3. Si no llegara a cumplirse tal condición, se efectuará el ingreso de todo el impuesto devengado por las operaciones realizadas, con sus correspondientes intereses de demora.

C) Con independencia de las exenciones a que se refieren los párrafos A) y B) anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones:

1.ª La Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa.

2.ª El Real Decreto-ley 12/1980, de 26 de septiembre, sobre actuaciones del Estado en materia de Viviendas de Protección Oficial.

3.ª La Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de Montes vecinales en mano común.

4.ª La Ley 82/1980, de 30 de diciembre, sobre Conservación de la Energía.

5.ª La Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario.

6.ª La Ley 49/1981, de 24 de diciembre, del Estatuto de la explotación familiar agraria y de los agricultores jóvenes.

7.ª La Ley 45/1984, de 17 de diciembre, de Reordenación del Sector Petrolero, con las especificaciones introducidas por la Ley 15/1992, de 5 de junio, sobre Medidas urgentes para la progresiva adaptación del sector petrolero al marco comunitario.

8.ª **(Suprimido)**

9.ª La Ley 49/1984, de 26 de diciembre, sobre Explotación unificada del sistema eléctrico nacional, por lo que se refiere a la cancelación de garantías constituidas al amparo del apartado 2 de su artículo 6.

10. La Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, de Régimen General Electoral.

11. El Real Decreto-ley 1/1986, de 14 de marzo, de Medidas urgentes administrativas, financieras, fiscales y laborales, con la modificación introducida por la disposición adicional cuarta de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre.

12. La Ley 15/1986, de 26 de abril, de Sociedades Anónimas Laborales, con la modificación introducida por la disposición adicional cuarta de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre.

13. La Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.

14. La Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte.

15. La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

16. La Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.

17. La Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulación Hipotecaria.

18. La Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España.

19. La Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España.

20. La Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España.

21. La Ley 31/1992, de 26 de noviembre, de Incentivos fiscales aplicables a la realización del Proyecto Cartuja 93.

22. La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para la constitución y ampliaciones de capital de las sociedades que creen las Administraciones y entes públicos para llevar a cabo la enajenación de acciones representativas de su participación en el capital social de sociedades mercantiles.

23. Los Fondos de Garantía de Depósitos en establecimientos bancarios, en Cajas de Ahorros y en Cooperativas de Crédito continuarán disfrutando en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de la exención establecida en el Real Decreto-ley 4/1980, de 28 de marzo, y en el Real Decreto-ley 18/1982, de 24 de septiembre, por razón de su constitución, de su funcionamiento y de los actos y operaciones que realicen en el cumplimiento de sus fines.

24. La Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca.

25. La Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

26. La Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al sistema financiero.

27. La Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

II. Los beneficios fiscales no se aplicarán, en ningún caso, a las letras de cambio, a los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, ni a las escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 71.

Artículo 89. *Acreditación del derecho a la exención.*

1. Para la acreditación del derecho a la exención de las entidades del artículo 45.I.A).b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, deberá acompañarse a la autoliquidación del impuesto copia del certificado vigente en el momento de la realización del hecho imponible regulado en el artículo 4 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

2. La Administración tributaria competente y las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario podrán, mediante comprobación o inspección, solicitar la documentación que justifique el derecho a la exención.

Artículo 90. *Acreditación del derecho a la exención de las entidades religiosas.*

1. Para la acreditación del derecho a la exención de las entidades religiosas, deberá acompañarse a la autoliquidación del impuesto copia del certificado regulado en el apartado 1 de la disposición adicional única del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, cuando se trate de entidades incluidas en el apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o copia del certificado vigente en el momento de la realización del hecho imponible regulado en el artículo 4 del citado reglamento, cuando se trate de entidades previstas en la disposición adicional octava y en el apartado 2 de la disposición adicional novena de dicha ley.

2. La Administración tributaria competente y las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario podrán, mediante comprobación o inspección, solicitar la documentación que justifique el derecho a la exención.

CAPITULO II

Comprobación de valores

Artículo 91. *Comprobación de valores.*

1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.

2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, éstos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible.

4. Si el valor obtenido de la comprobación fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio, surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes.

CAPITULO III

Devengo y prescripción

Artículo 92. *Devengo.*

1. El impuesto se devengará:

a) En las transmisiones patrimoniales, el día en que se realice el acto o contrato gravado.

b) En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen.

2. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a esta fecha, tanto para determinar el valor de los bienes como para aplicar los tipos de tributación.

Artículo 93. *Devengo en operaciones societarias.*

1. A efectos de determinar el devengo en las operaciones societarias, se entenderá por formalización del acto sujeto a gravamen el otorgamiento de la escritura pública correspondiente.

2. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en aquellos supuestos en los que no sea necesario el otorgamiento de escritura pública por no exigirlo la legislación mercantil y registral, se entenderá devengado el impuesto con el otorgamiento o formalización del acto, contrato o documento que constituyan el hecho imponible gravado por este concepto.

Artículo 94. *Prescripción.*

1. La prescripción, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, se regulará por lo previsto en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria.

2. A los efectos de prescripción, en los documentos que deban presentarse a liquidación, se presumirá que la fecha de los privados es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurran cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del

Código Civil, en cuyo caso se computará la fecha de la incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega, respectivamente. En los contratos no reflejados documentalmente, se presumirá, a iguales efectos, que su fecha es la del día en que los interesados den cumplimiento a lo prevenido en el artículo 98.1 de este Reglamento.

3. La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción de conformidad con lo que dispone el número anterior, determinará las condiciones de la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo, salvo que por los medios de prueba admisibles en Derecho, se acredite su otorgamiento anterior, en los que se estará a la fecha así acreditada en todo lo que no se refiera a la prescripción del derecho de la Administración para practicar liquidación.

CAPITULO IV

Devoluciones

Artículo 95. *Requisitos.*

1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a contar desde que la resolución quede firme.

No será precisa la declaración judicial o administrativa cuando la resolución sea consecuencia del cumplimiento de una condición establecida por las partes.

2. Se entenderá que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil.

3. Si el acto o contrato hubiere producido efecto lucrativo, se rectificará la liquidación practicada, tomando al efecto por base el valor del usufructo temporal de los bienes o derechos transmitidos.

4. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del contratante fiscalmente obligado al pago del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna.

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

6. Cuando en la compraventa con pacto de retro se ejercite la retrocesión, no habrá derecho de devolución del impuesto.

7. El canje de documentos timbrados o de timbres móviles y la devolución de su importe, así como el procedimiento para obtenerlo, se acomodará a lo dispuesto en el capítulo I del título VI de este Reglamento.

8. Los sujetos pasivos a que se refieren los párrafos b) y d) del artículo 45.I.A) del texto refundido de la Ley del Impuesto que, teniendo derecho a la aplicación del régimen fiscal especial en relación con este impuesto, hubieran satisfecho las deudas correspondientes a éste, tendrán derecho a la devolución de las cantidades ingresadas.

CAPITULO V

Régimen sancionador

Artículo 96. *Normas aplicables.*

1. La calificación y sanción de las infracciones tributarias de este impuesto se efectuarán con arreglo a la Ley General Tributaria.

2. No se aplicará sanción como consecuencia del mayor valor obtenido de la comprobación cuando el sujeto pasivo hubiese declarado como valor de los bienes el que resulte de la aplicación de la regla correspondiente del Impuesto sobre el Patrimonio o uno superior.

TITULO V

Gestión del impuesto

CAPITULO I

Normas generales

Artículo 97. *Competencia funcional.*

La titularidad de la competencia para la gestión y liquidación del impuesto corresponderá a las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, en su caso, a las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del tributo.

Artículo 98. *Presentación de documentos.*

1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar los documentos comprensivos de los hechos imponibles a que se refiere el Reglamento y, caso de no existir aquéllos, una declaración en el plazo y en la oficina competente señalados en los artículos 102 y 103 de este Reglamento.

2. No será necesaria la presentación en las oficinas liquidadoras de:

a) Los documentos por los que se formalice la transmisión de efectos públicos, acciones, obligaciones y valores negociables de todas clases, intervenidos por corredores oficiales de comercio y por sociedades y agencias de valores.

b) Los contratos de arrendamiento de fincas urbanas cuando se extiendan en efectos timbrados.

c) Las copias de las escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable y los testimonios notariales de todas clases, excepto los de documentos que contengan actos sujetos al impuesto si no aparece en tales documentos la nota de pago, de exención o de no sujeción.

d) Las letras de cambio y actas de protesto.

e) Cualesquiera otros documentos referentes a actos y contratos para los cuales el Ministerio de Economía y Hacienda acuerde el empleo obligatorio de efectos timbrados como forma de exacción del impuesto.

f) Los poderes, facturas y demás documentos análogos del tráfico mercantil.

3. En los procedimientos administrativos de apremio seguidos para la efectividad de descubiertos por razón del impuesto podrá autorizarse la inscripción del derecho del deudor en los términos y por los trámites señalados en el Reglamento General de Recaudación.

4. Los contratos de ventas de bienes muebles a plazo y los de préstamo, prevenidos en el artículo 22 de la Ley 50/1965, de 17 de julio, tendrán acceso al Registro a que se refiere el artículo 23 de la misma Ley, sin necesidad de que conste en aquéllos nota administrativa sobre su situación fiscal.

Artículo 99. *Autoliquidación.*

El impuesto será objeto de autoliquidación con carácter general por el sujeto pasivo con excepción de aquellos hechos imponibles que se deriven de las operaciones particionales en las sucesiones hereditarias y se contengan en el mismo documento presentado a la Administración para que proceda a su liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 100. *Presentador del documento.*

(Derogado).

Artículo 101. *Declaraciones-liquidaciones.*

1. Los sujetos pasivos deberán presentar ante los órganos competentes de la Administración tributaria la autoliquidación del impuesto extendida en el modelo de impreso

de declaración-liquidación especialmente aprobado al efecto por el Ministerio de Economía y Hacienda y a la misma se acompañará la copia auténtica del documento notarial, judicial o administrativo en que conste el acto que origine el tributo y una copia simple del mismo. Cuando se trate de documentos privados, éstos se presentarán por duplicado, original y copia, junto con el impreso de declaración-liquidación.

2. Cuando el acto o contrato no esté incorporado a un documento, los sujetos pasivos deberán presentar, acompañando a la declaración-liquidación, la declaración escrita sustitutiva del documento a que se refiere el artículo 98.1 anterior, en la que consten las circunstancias relevantes para la liquidación.

CAPITULO II

Plazos y lugar de presentación

Artículo 102. *Plazo de presentación.*

1. El plazo para la presentación de las declaracionesliquidaciones, junto con el documento o la declaración escrita sustitutiva del documento, será de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato.

Cuando se trate de documentos judiciales se entenderá causado el acto o contrato en la fecha de firmeza de la correspondiente resolución judicial.

2. Cuando acerca de la transmisión de bienes y derechos se promueva litigio, no se interrumpirá el plazo de presentación, pero el sujeto pasivo podrá suspender la práctica de la autoliquidación desde la interposición de la demanda hasta el día siguiente al en que sea firme la resolución definitiva que ponga término a aquél.

3. Si el litigio se promoviere después de terminar el plazo de presentación y no se hubiese presentado el documento con la autoliquidación, la Administración exigirá la presentación de los documentos y el pago del impuesto, con las responsabilidades en que los interesados hubiesen incurrido.

4. Si las partes litigantes dejaren de instar la continuación del litigio durante un plazo de seis meses, la Administración podrá exigir la práctica de las autoliquidaciones con los ingresos que procedan. Si se diere lugar a que los Tribunales declaren la caducidad de la instancia que dio origen al litigio, se exigirá la práctica e ingreso de las autoliquidaciones procedentes con los intereses de demora correspondientes, a partir del día siguiente al en que hubiese presentado la declaración-liquidación sin practicar autoliquidación. El mismo efecto se producirá en el caso de suspensión del curso de los autos, por conformidad de las partes.

5. La suspensión de la autoliquidación en los casos previstos en los números anteriores interrumpirá el plazo de prescripción de la acción de la Administración para liquidar el impuesto.

Artículo 102 bis. *Autoliquidación y pago de las operaciones continuadas de adquisición de cualquier tipo de bienes muebles a particulares por empresarios y profesionales para su incorporación a sus actividades económicas.*

Cuando los adquirentes sean empresarios o profesionales que adquieran regularmente a particulares cualquier tipo de bienes muebles, para desarrollar su actividad económica, en una cantidad superior a 100 adquisiciones mensuales, podrán autoliquidar todas las adquisiciones de cada mes completo, siempre que el importe individual de cada adquisición no supere 1.000 euros, presentando la documentación correspondiente a todas ellas y autoliquidando en un solo impreso, en el plazo de treinta días hábiles a contar desde el último día del mes que se liquide, e ingresando la suma de las cuotas correspondientes a todas las adquisiciones de dicho mes.

Artículo 103. *Reglas de competencia territorial.*

1. La presentación de las declaraciones-liquidaciones, de los documentos y, en su caso, de las declaraciones sustitutivas de los documentos, se hará ateniéndose a las siguientes

reglas de competencia territorial y por el orden de preferencia que resulta, siguiendo la propia enumeración de las mismas:

A) Siempre que el documento comprenda algún concepto sujeto a la cuota gradual del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, a que se refiere el artículo 72 de este Reglamento, será competente la oficina en cuya circunscripción radique el Registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos de mayor valor según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

B) Si no fuese aplicable la regla anterior, cuando el acto o documento se refiera a operaciones societarias será oficina competente aquella en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de la entidad. C) En defecto de aplicación de las reglas anteriores, como consecuencia de que el acto o documento no motive liquidación ni por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados a que se refiere el artículo 72 de este Reglamento, ni tampoco por la modalidad de «operaciones societarias», la oficina competente se determinará aplicando las reglas que figuran a continuación en función de la naturaleza del acto o contrato documentado y de los bienes a que se refiera:

1.ª Cuando el acto o documento comprenda exclusivamente transmisiones y arrendamientos de bienes inmuebles, constitución y cesión de derechos reales, incluso de garantía, sobre los mismos, será oficina competente la correspondiente al territorio en el que radiquen los inmuebles. En el caso de referirse a varios inmuebles, sitos en diferentes lugares, será competente la oficina en cuya circunscripción radiquen los inmuebles de mayor valor según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

2.ª Cuando comprenda exclusivamente la constitución de hipoteca mobiliaria o prenda sin desplazamiento o se refiera a buques o aeronaves, será competente la oficina en cuya circunscripción radique el Registro Mercantil o de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento en que tales actos hayan de ser inscritos. En caso de referirse a varios bienes y derechos inscribibles en Registros diferentes se presentará donde deban inscribirse los de mayor valor, aplicando las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.ª Cuando comprenda exclusivamente transmisiones de bienes muebles, semovientes o créditos, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, en la correspondiente al territorio donde el adquirente tenga su residencia habitual si es persona física o su domicilio fiscal si es persona jurídica y si existiesen diversos adquirentes con distinta residencia o domicilio, donde la tenga el adquirente de bienes y derechos de mayor valor, según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

4.ª Cuando el acto o documento se refiera exclusivamente a transmisiones de valores, se presentará en la oficina correspondiente al territorio donde se formalice la operación.

5.ª Cuando se refiera exclusivamente a la constitución de préstamos simples, fianzas, arrendamientos no inmobiliarios y pensiones, en la correspondiente al territorio en la que el sujeto pasivo tenga su residencia habitual o domicilio fiscal, según se trate de persona física o jurídica.

6.ª Cuando se trate de documentos relativos exclusivamente a concesiones administrativas de bienes, en la correspondiente al territorio donde éstos radiquen, y en la de explotación de servicios en el territorio donde el concesionario tenga su residencia habitual o domicilio fiscal, según se trate de persona física o jurídica. Estas mismas reglas serán aplicables cuando se trate de actos y negocios administrativos que tributen por equiparación a las concesiones administrativas.

7.ª Cuando se trate de anotaciones preventivas de embargo, en la correspondiente al lugar de expedición.

8.ª Cuando por la diversa naturaleza de los bienes o de los actos o contratos, resultase aplicable más de una regla de las siete enumeradas anteriormente, prevalecerá la competencia de la oficina correspondiente al acto o contrato de mayor valor, considerando como valor del acto o contrato a estos efectos el que, respectivamente, corresponda, aplicando las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, según los diversos casos, a los bienes inmuebles, a las garantías o bienes inscribibles en los Registros a que se refiere la regla 2.ª, a los muebles transmitidos y derechos constituidos, o a los valores adquiridos.

D) Cuando la competencia no pueda resolverse conforme a las reglas de los párrafos A), B) y C) anteriores, se determinará por el lugar del otorgamiento del correspondiente documento.

2. Cuando la regla establecida para fijar la competencia territorial remita a la oficina correspondiente a la residencia habitual, para la determinación de ésta se estará a lo dispuesto en el artículo 7 de este Reglamento.

Artículo 104. *Unidad de competencia territorial.*

(Derogado).

Artículo 105. *Atribución de rendimientos.*

(Derogado).

Artículo 106. *Cuestiones de competencia.*

1. **(Derogado).**
2. **(Derogado).**
3. Si se suscitaren cuestiones de competencia, positivas o negativas, serán resueltas:
a) Si se planteasen entre oficinas de una misma Comunidad Autónoma que tenga cedida la gestión del tributo, por el órgano competente de aquélla.
b) **(Derogado)**
c) Si se planteasen entre las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, Ceuta y Melilla, por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

CAPITULO III

Tramitación

Artículo 107. *Ingreso de autoliquidaciones.*

1. El sujeto pasivo, dentro del plazo establecido en el artículo 102.1 anterior, practicará la autoliquidación e ingresará su importe en la entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Administración tributaria competente o en alguna de sus entidades colaboradoras.
2. Ingresado el importe de las autoliquidaciones, los sujetos pasivos deberán presentar en la oficina gestora el original y copia simple del documento en que conste o se relacione el acto o contrato que origine el tributo, con un ejemplar de cada autoliquidación practicada.
3. La oficina devolverá al presentador el documento original, con nota estampada en el mismo acreditativa del ingreso efectuado y de la presentación de la copia. La misma nota de ingreso se hará constar también en la copia, que se conservará en la oficina para el examen, calificación del hecho imponible y, si procede, para la práctica de la liquidación o liquidaciones complementarias.
4. En los supuestos en los que de la autoliquidación no resulte cuota tributaria a ingresar, su presentación, junto con los documentos, se realizará directamente en la oficina competente, que sellará la autoliquidación y extenderá nota en el documento original haciendo constar la calificación que proceda, según los interesados, devolviéndolo al presentador y conservando la copia simple en la oficina a los efectos señalados en el apartado anterior.

Artículo 107 bis. *Regulación de los medios de acreditación de la presentación y pago, en su caso, del impuesto, ante la oficina gestora competente, para los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.*

A los efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de este impuesto, la presentación ante la oficina gestora competente de la autoliquidación junto con los documentos que contengan actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como, en su caso, el pago de dicho

impuesto, o la no sujeción o los beneficios fiscales aplicables, se podrán acreditar, además de por los medios previstos en su normativa reguladora, por cualquiera de los siguientes:

a) Certificación expedida a tal efecto por la oficina gestora competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que contenga todas las menciones y requisitos necesarios para identificar el documento notarial, judicial, administrativo o privado que contenga o en el que se relacione el acto o contrato que origine el impuesto, acompañada, en su caso, de la carta de pago o del correspondiente ejemplar de la autoliquidación.

b) Cualquier otro medio determinado reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Función Pública.

Artículo 108. *Actuaciones posteriores.*

1. Ingresada la autoliquidación practicada por el sujeto pasivo o presentada la declaración-liquidación sin autoliquidación de la que resulte cuota tributaria a ingresar, procederá la práctica de liquidaciones complementarias cuando la comprobación arroje aumento de valor para la base imponible o se estime improcedente la exención o no sujeción invocada, o cuando se compruebe la existencia de errores materiales que hubiesen dado lugar a una minoración en la cuota ingresada.

2. Si presentadas las declaraciones y documentos resultasen todos los datos y antecedentes necesarios para la calificación de los hechos imponibles, siempre que no tenga que practicarse comprobación de valores, la oficina procederá a la calificación del acto o contrato declarado para elevar a definitiva la autoliquidación practicada o girar la liquidación o liquidaciones complementarias que procedan.

3. Cuando para efectos de practicar las liquidaciones complementarias sea necesaria la aportación de nuevos datos o antecedentes por los interesados, se les concederá un plazo de quince días para que puedan acompañarlos. Cuando lo hicieren, y si no fuera necesaria la comprobación de valores, se procederá como se indica en el apartado anterior. Si no se aportasen, y sin perjuicio de las sanciones que procedan, se podrán practicar liquidaciones complementarias provisionales en base a los datos ya aportados y a los que posea la Administración.

4. Cuando disponiendo de todos los datos y antecedentes necesarios se tuviera que practicar comprobación de valores, sobre los obtenidos se practicarán las liquidaciones definitivas que procedan, que serán debidamente notificadas al presentador o al sujeto pasivo.

5. Cuando para la comprobación de valores se recurriere al dictamen de Peritos de la Administración, la oficina remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar para que, por personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos, se emita, en el plazo de quince días, el dictamen solicitado que deberá estar suficientemente motivado.

6. Cualquiera que sea la naturaleza de la adquisición, las liquidaciones que se giren sin haber practicado la comprobación definitiva del hecho imponible y de su valoración tendrán carácter provisional.

Artículo 109. *Carácter de las liquidaciones.*

Las liquidaciones complementarias incluirán intereses de demora y se extenderán a nombre de cada contribuyente, haciendo constar en ellas su carácter de provisionales o definitivas.

Artículo 110. *Notificación de liquidaciones.*

Practicadas las liquidaciones complementarias que procedan, se notificarán al sujeto pasivo o al presentador del documento o declaración con indicación de su carácter y motivación, del lugar, plazos y forma de efectuar el ingreso, así como de los recursos que puedan ser interpuestos, con indicación de los plazos y órganos ante los que habrán de interponerse.

Artículo 111. *Pago del impuesto.*

1. El pago de los impuestos regulados en este Reglamento, excepción hecha de los supuestos de autoliquidación que se regirán por sus normas específicas, queda sometido al régimen general sobre plazos de ingreso establecido para las deudas tributarias.

2. No podrá efectuarse, sin que se justifique previamente el pago del impuesto correspondiente o su exención, el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local cuando tal cambio suponga, directa o indirectamente, una transmisión de bienes, derechos o acciones gravada por este Reglamento.

Artículo 112. *Aplazamiento y fraccionamiento.*

A efectos del pago de las autoliquidaciones o de las liquidaciones complementarias giradas por la Administración serán aplicables las normas sobre aplazamiento y fraccionamiento de pago del Reglamento General de Recaudación.

Artículo 113. *Supuesto especial de fraccionamiento.*

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, las oficinas liquidadoras podrán acordar el fraccionamiento de pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en tres anualidades como máximo, de las autoliquidaciones o liquidaciones complementarias practicadas como consecuencia de la adquisición de viviendas destinadas a domicilio habitual y permanente del sujeto pasivo y cuya superficie útil no exceda de 120 metros cuadrados.

Estos fraccionamientos habrán de ser solicitados antes de que expire el plazo reglamentario de pago o, en su caso, de la presentación de la autoliquidación y devengarán el correspondiente interés de demora.

Con relación a las viviendas transmitidas, la Administración tendrá preferencia sobre cualquier acreedor e incluso sobre el tercer adquirente, aunque haya inscrito su derecho en el Registro de la Propiedad, para el cobro del importe de la deuda tributaria fraccionada, de los intereses de demora y, en su caso, del recargo de apremio.

Los fraccionamientos concedidos quedarán sin efecto, sin necesidad de previo requerimiento, cuando se enajene, total o parcialmente, la vivienda a que la transmisión se refiera, o cuando el contribuyente deje de satisfacer el importe de una anualidad en el plazo máximo de quince días siguientes a su vencimiento.

CAPITULO IV

Obligaciones formales

Artículo 114. *Remisión de fallos e índices.*

1. Los órganos judiciales remitirán a las oficinas liquidadoras de su respectiva jurisdicción relación mensual de los fallos ejecutoriados o que tengan el carácter de sentencia firme por los que se transmitan o adjudiquen bienes o derechos de cualquier clase, excepto cantidades en metálico que constituyan precio de bienes, de servicios personales, de créditos o indemnizaciones.

2. Los notarios están obligados a remitir a las oficinas liquidadoras del impuesto, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, con excepción de los actos de última voluntad, reconocimiento de hijos y demás exceptuados de la presentación conforme a este Reglamento. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de contratos sujetos al pago del impuesto que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas. Asimismo, consignarán en los documentos sujetos entre las advertencias legales y de forma expresa, el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentarlos a la liquidación, así como la afección de los bienes al pago del impuesto correspondiente a transmisiones que de ellos se hubiera realizado, y las responsabilidades en que incurran en el caso de no efectuar la presentación.

3. Lo prevenido en este artículo se entiende sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la Ley General Tributaria.

Artículo 115. *Otras obligaciones.*

Los órganos judiciales, bancos, cajas de ahorro, asociaciones, sociedades, funcionarios, particulares y cualesquiera otras entidades públicas o privadas, no acordarán las entregas de bienes a personas distintas de su titular sin que se acredite previamente el pago del impuesto, su exención o no sujeción, salvo que la Administración lo autorice.

TITULO VI

Procedimientos especiales

CAPITULO I

Efectos timbrados

Artículo 116. *Elaboración.*

1. La creación y modificación de efectos timbrados se tramitará a través de un expediente, que concluirá con Orden del Ministerio de Economía y Hacienda que se publicará en el «Boletín Oficial del Estado».

2. El simple cambio en el formato y características técnicas de los distintos efectos podrá acordarse por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ajustándose, en cada caso, a las necesidades que han de satisfacer, procurando la utilización de formatos normalizados UNE, o los peculiares que las exigencias de mecanización impongan. Los efectos timbrados llevarán numeración correlativa para sus diferentes clases, excepto los timbres móviles de cuantía inferior a 100 pesetas, y en su confección se emplearán papeles especiales con marca de agua u otros atributos de seguridad e impresiones de fondo u orlas que eviten la falsificación de los mismos.

3. El grabado, estampación y elaboración de los efectos timbrados de toda clase y de los troqueles matrices para las máquinas de timbrar se realizarán ordinariamente por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.

4. Cuando por modificaciones de tarifas o cambios legislativos sea preciso la utilización de nuevos efectos timbrados, la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre procederá a retirar de la circulación los antiguos en forma que se garantice su destrucción.

5. El timbrado directo por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre y la utilización de máquinas de timbrar podrá autorizarse, excepcionalmente, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que fijará las condiciones en que deba efectuarse.

6. Cuando en una localidad no existan las especies o clases de efectos timbrados que deban emplearse por imperativo legal o reglamentario para satisfacer el impuesto correspondiente a determinados documentos o a otros hechos imponibles, podrá solicitarse por los interesados la habilitación de papel común o efectos timbrados distintos a los que preceptivamente debieran emplearse.

7. Satisfecho el reintegro mediante timbres móviles, éstos se inutilizarán haciendo constar sobre los mismos la fecha del devengo, bien manuscrita o por medio de cajetín o fechador en tinta, cuidando siempre que en los timbres móviles utilizados queden estampados con claridad el día, mes y año de dicho devengo. La falta de inutilización se considerará como omisión de reintegro a todos los efectos.

Artículo 117. *Canje.*

1. Los adquirentes de efectos timbrados no tendrán derecho a que la entidad expendedora les devuelva su importe, cualquiera que sea el motivo en que se funden para solicitarlo.

2. El canje de unos efectos por otros será admitido por las entidades encargadas de su custodia y por las expendedurías en los casos siguientes:

1.º Respecto de toda clase de efectos timbrados, cuando sean retirados de la circulación por exigencias o conveniencias del servicio, siempre que aparezcan intactos y sin señal

alguna de haber sido utilizados, ajustándose a las normas que sobre el particular se contengan en la disposición oficial que en cada caso se dicte.

2.º Respecto del papel timbrado común, del de uso exclusivo para documentos notariales y los documentos timbrados especiales, cuando se inutilicen al escribir o por cualquier otra causa, siempre que no contengan rúbricas ni firmas de ninguna clase ni otros indicios de haber surtido efecto.

3. El exceso satisfecho a metálico, en las letras de cambio que hubieran sido objeto de canje, se podrá instar de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente.

CAPITULO II

Procedimiento para el ejercicio del derecho de adquisición por la Administración

Artículo 118. *Procedimiento.*

(Derogado).

Artículo 119. *Devolución del impuesto pagado.*

(Derogado).

TITULO VII

Tasación pericial contradictoria

Artículo 120. *Normas generales.*

1. En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores, los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.

Si el interesado estimase que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denunciare la omisión en recurso de reposición o en reclamación económico-administrativa reservándose el derecho a promover tasación pericial contradictoria, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

2. En el supuesto de que la tasación pericial fuese promovida por los transmitentes, el escrito de solicitud deberá presentarse dentro de los quince días siguientes a la notificación separada de los valores resultantes de la comprobación.

3. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el apartado 1, en caso de notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones que los hayan tenido en cuenta, determinará la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas.

Artículo 121. *Procedimiento.*

La tramitación de la tasación pericial contradictoria se ajustará a las siguientes reglas:

1.ª En el caso de que no figurase ya en el expediente la valoración motivada de un perito de la Administración, por haberse utilizado para la comprobación del valor un medio distinto al «dictamen de peritos de la Administración» previsto en el artículo 52.1.d) de la Ley General Tributaria, la oficina gestora remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar para que, por personal con título adecuado a la naturaleza de los mismos, se proceda a la formulación, en el plazo de quince días, de la correspondiente hoja de aprecio por duplicado en la que deberá constar no sólo el resultado de la valoración realizada sino también los fundamentos tenidos en cuenta para el avalúo.

2.ª Recibida por la oficina competente la valoración del perito de la Administración, o la que ya figure en el expediente por haber utilizado la oficina gestora como medio de comprobación el de «dictamen de peritos de la Administración», se trasladará a los interesados, concediéndoles un plazo de quince días para que puedan proceder al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar. Designado el perito por el contribuyente se le entregará la relación de bienes y derechos para que en un nuevo plazo de quince días formule la hoja de aprecio, que deberá estar fundamentada.

3.ª Transcurrido el plazo de quince días sin hacer la designación de perito se entenderá la conformidad del interesado con el valor comprobado, dándose por terminado el expediente y procediéndose, en consecuencia, a girar liquidación complementaria de la provisionalmente girada por el valor declarado, con los correspondientes intereses de demora.

4.ª Si la tasación del perito de la Administración no excede en más del 10 por 100 y no es superior en 20.000.000 de pesetas a la realizada por el del interesado, servirá de base el valor resultante de ésta, si fuese mayor que el valor declarado, o este valor en caso contrario. En el primer supuesto se girará la liquidación complementaria que proceda con intereses de demora, procediéndose a su ingreso por el sujeto pasivo en los plazos establecidos en el Reglamento General de Recaudación.

5.ª Si la tasación del perito de la Administración excede de los límites indicados en la regla anterior, se procederá por el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, a designar por sorteo público un perito tercero de entre los colegiados o asociados que figuren en las listas remitidas por los colegios, asociaciones o corporaciones profesionales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 52.2 de la Ley General Tributaria o, en su caso, se interesará del Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial. Realizada la designación, se remitirá a la persona o entidad designada la relación de bienes y derechos a valorar y copia de las hojas de aprecio de los peritos anteriores, para que en plazo de quince días proceda a confirmar alguna de ellas o realice una nueva valoración, que será definitiva.

6.ª En ningún caso podrá servir de base para la liquidación el resultado de la tasación pericial si fuese menor que el valor declarado por los interesados.

7.ª A la vista del resultado obtenido de la tasación pericial contradictoria, la oficina confirmará la liquidación inicial o girará la complementaria que proceda con intereses de demora, sin perjuicio de su posible impugnación en reposición o en vía económico-administrativa.

8.ª Los honorarios del perito del sujeto pasivo serán satisfechos por éste. Cuando la tasación practicada por el tercer perito fuese superior en un 20 por 100 al valor declarado, todos los gastos de la pericia serán abonados por el sujeto pasivo y, por el contrario, caso de ser inferior, serán de cuenta de la Administración y, en este caso, el sujeto pasivo tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito a que se refiere el párrafo siguiente.

El perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios, lo que se realizará mediante depósito en el Banco de España, en el plazo de diez días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

Entregada en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma la valoración por el tercer perito, se comunicará al interesado y, al mismo tiempo, se le concederá un plazo de quince días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de honorarios depositados en el Banco de España.

TITULO VIII

Cierre registral

Artículo 122. *Cierre registral.*

1. Los Registros de la Propiedad, Mercantiles y de la Propiedad Industrial no admitirán, para su inscripción o anotación, ningún documento que contenga acto o contrato sujeto al impuesto, sin que se justifique el pago de la liquidación correspondiente, su exención o no sujeción.

2. A los efectos previstos en el número anterior, se considerará acreditado el pago del impuesto, siempre que el documento lleve puesta la nota justificativa del mismo y se presente acompañado de la correspondiente autoliquidación, debidamente sellada por la oficina que la haya recibido y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de la exención correspondiente.

3. En estos casos, se archivará en el Registro una copia de dicha autoliquidación y el registrador hará constar, mediante nota al margen de la inscripción, que el bien o derecho transmitido queda afecto al pago de la liquidación complementaria que, en su caso, proceda practicar. En dicha nota se expresará necesariamente el importe de lo satisfecho por la autoliquidación, salvo que se haya alegado la exención o no sujeción.

4. La nota se extenderá de oficio, quedando sin efecto y debiendo ser cancelada cuando se presente la carta de pago de la indicada liquidación complementaria y, en todo caso, transcurridos cinco años desde la fecha en que se hubiese extendido.

Artículo 123. *Admisión de documentos.*

Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en oficina o registro público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria. Los Juzgados y Tribunales remitirán a los órganos competentes para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación.

Disposición adicional primera. *Empleo obligatorio de efectos timbrados.*

El Ministro de Economía y Hacienda podrá acordar el empleo obligatorio de efectos timbrados como forma de exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, exigible a los actos y contratos sujetos al mismo, excepto en aquellos casos en que la Ley imponga el pago a metálico.

Disposición adicional segunda. *Delegación de funciones por las Comunidades Autónomas.*

Las Comunidades Autónomas que se hayan hecho cargo por delegación del Estado de la gestión y liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados podrán, dentro del marco de sus atribuciones, encomendar a las oficinas liquidadoras de partido a cargo de registradores de la propiedad funciones de gestión y liquidación del impuesto.

Disposición adicional tercera. *Referencia normativa.*

Las referencias que contiene la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderán hechas al Impuesto General Indirecto Canario, en el ámbito de su aplicación.

Disposición transitoria primera. *Pérdida de efecto de exenciones y bonificaciones.*

Quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en el texto refundido aprobado por Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y en este Reglamento, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido.

Lo señalado anteriormente no afectará a las sociedades o entidades que tengan reconocidos beneficios fiscales por pactos solemnes con el Estado, mientras que no se alteren las condiciones de los mismos.

Disposición transitoria segunda. *Mantenimiento de beneficios fiscales.*

La «Sociedad Estatal para la Exposición Universal de Sevilla 92, Sociedad Anónima», mantendrá los beneficios fiscales previstos en las Leyes 12/1988, de 25 de mayo; 5/1990, de 29 de junio, y en el Real Decreto 219/1989, de 3 de marzo, referidos, exclusivamente, a las actividades derivadas de la liquidación de bienes, derechos y obligaciones relacionados directamente con la Exposición Universal de Sevilla.

Disposición transitoria tercera. *Actuación de las Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

En tanto no se disponga otra cosa por el Ministro de Economía y Hacienda, las Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria limitarán su actuación en la gestión y liquidación del impuesto a la admisión de documentos y declaraciones tributarias, que deberán remitir a la Delegación de la que dependan a efectos de su ulterior tramitación.

Disposición transitoria cuarta. *Actuación de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario.*

Las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, a cargo de registradores de la propiedad, liquidarán en el ámbito de sus competencias, los documentos o declaraciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados presentados en las mismas hasta 31 de diciembre de 1991.

Disposición transitoria quinta. *Normativa aplicable a Ceuta y Melilla.*

En Ceuta y Melilla, en tanto continúe en vigor el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, seguirán aplicándose las normas del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, que, con relación a aquel impuesto, establecía en sus respectivos ámbitos de aplicación o fijaba reglas especiales sobre delimitación del hecho imponible, de la base imponible o, en general, sobre relaciones entre ambos impuestos. En este sentido, seguirán siendo aplicables:

a) El artículo 7.1, B), en cuanto incluía en el hecho imponible el otorgamiento de concesiones administrativas que tuviesen por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles e instalaciones en puertos y aeropuertos.

b) El artículo 7.3, en cuanto declaraba la no sujeción en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y en el de Transmisiones Patrimoniales de las condiciones resolutorias explícitas de las compraventas que garantizasen el precio aplazado en las transmisiones empresariales de bienes inmuebles.

c) El artículo 7.5, en cuanto declaraba la no sujeción de las entregas de bienes, prestaciones de servicios y operaciones en general que constituyesen actos habituales del tráfico de las empresas o explotaciones que las realizasen.

d) El artículo 10.2, h), en cuanto fijaba la base imponible en la transmisión a título oneroso de los derechos que a favor del adjudicatario de un contrato de obras, servicios o suministros deriven del mismo.

e) El artículo 10.2, j), en cuanto fijaba la base imponible de las aparcerías referentes a establecimientos fabriles o industriales.

f) Cualesquiera otros que respondan a la finalidad expresada, aunque ya no sean aplicables en el resto del territorio como consecuencia de la entrada en vigor en el mismo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

§ 20

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 312, de 29 de diciembre de 1992
Última modificación: 23 de enero de 2025
Referencia: BOE-A-1992-28740

JUAN CARLOS I

REY DE ESPAÑA

A todos los que la presente vieren y entendieren.

Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente Ley:

EXPOSICION DE MOTIVOS

1

Fundamentos de la modificación de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido

La creación del Mercado interior en el ámbito comunitario implica la supresión de las fronteras fiscales y exige una regulación nueva y específica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las operaciones intracomunitarias, así como una mínima armonización de los tipos impositivos del impuesto y una adecuada cooperación administrativa entre los Estados miembros.

En este sentido, el Consejo de las Comunidades Europeas ha aprobado la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre la armonización de los tipos impositivos y ha dictado el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias, creando con ello un cuadro normativo que debe incorporarse a nuestra legislación por imperativo del Tratado de Adhesión a las Comunidades Europeas.

Por otra parte, la experiencia acumulada durante los siete años de vigencia del IVA ha puesto de manifiesto la necesidad de introducir determinadas modificaciones en su legislación, para solucionar algunos problemas técnicos o simplificar su aplicación.

Todo ello determina una profunda modificación de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido que justifica la aprobación de una nueva Ley reguladora de dicho Impuesto, para incorporar las mencionadas disposiciones comunitarias y las modificaciones aludidas de perfeccionamiento de la normativa.

2

La creación del Mercado interior

El artículo 13 del Acta única ha introducido en el Tratado CEE al artículo 8 A, según el cual «la Comunidad adoptará las medidas destinadas a establecer progresivamente el Mercado interior, en el transcurso de un período que terminará el 31 de diciembre de 1992».

La creación del Mercado interior, que iniciará su funcionamiento el día 1 de enero de 1993, supone, entre otras consecuencias, la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de los controles en frontera, lo que exigiría regular las operaciones intracomunitarias como las realizadas en el interior de cada Estado, aplicando el principio de tributación en origen, es decir, con repercusión del tributo de origen al adquirente y deducción por éste de las cuotas soportadas, según el mecanismo normal del impuesto.

Sin embargo, los problemas estructurales de algunos Estados miembros y las diferencias, todavía importantes, de los tipos impositivos existentes en cada uno de ellos, incluso después de la armonización, han determinado que el pleno funcionamiento del Mercado interior, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sólo se alcance después de superada una fase previa definida por el régimen transitorio.

En el régimen transitorio, que tendrá, en principio, una duración de cuatro años, se reconoce la supresión de fronteras fiscales, pero se mantiene el principio de tributación en destino con carácter general. Al término del indicado período, el Consejo de las Comunidades deberá adoptar las decisiones pertinentes sobre la aplicación del régimen definitivo o la continuación del régimen transitorio.

A) Regulación jurídica del régimen transitorio.

El régimen transitorio, regulado en la mencionada Directiva 91/680/CEE, se construye sobre cuatro puntos fundamentales:

1.º La creación del hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes.

La abolición de fronteras fiscales supone la desaparición de las importaciones entre los Estados miembros, pero la aplicación del principio de tributación en destino exige la creación de este hecho imponible, como solución técnica que posibilita la exigencia del tributo en el Estado miembro de llegada de los bienes.

Este nuevo hecho imponible se configura como la obtención del poder de disposición, efectuada por un sujeto pasivo o persona jurídica que no actúe como tal, sobre un bien mueble corporal objeto de una transmisión realizada por un sujeto pasivo, siempre que dicho bien se expida o transporte de un Estado miembro a otro.

2.º Las exenciones de las entregas intracomunitarias de bienes.

En las transacciones entre los Estados miembros es de gran importancia la delimitación de las exenciones de las entregas de bienes que se envían de unos Estados a otros, al objeto de que, en la operación económica que se inicia en uno de ellos y se ultima en otro, no se produzcan situaciones de no imposición o, contrariamente, de doble tributación.

Las entregas intracomunitarias de bienes estarán exentas del impuesto cuando se remitan desde un Estado miembro a otro, con destino al adquirente, que habrá de ser sujeto pasivo o persona jurídica que no actúe como tal. Es decir, la entrega en origen se beneficiará de la exención cuando dé lugar a una adquisición intracomunitaria gravada en destino, de acuerdo con la condición del adquirente.

El transporte es un servicio fundamental en la configuración de las operaciones intracomunitarias: La exención de la entrega en origen y el gravamen de la adquisición en destino se condicionan a que el bien objeto de dichas operaciones se transporte de un Estado miembro a otro.

El transporte en el tráfico intracomunitario se configura como una operación autónoma de las entregas y adquisiciones y, contrariamente a la legislación anterior, no está exento del impuesto, pero en conjunto resulta mejor su régimen de tributación, porque las cuotas soportadas se pueden deducir y se evitan las dificultades derivadas de la justificación de la exención.

3.º Los regímenes particulares.

Dentro del régimen transitorio se establecen una serie de regímenes particulares que servirán para impulsar la sustitución del régimen transitorio por el definitivo. Son los siguientes:

a) El de viajeros, que permite a las personas residentes en la Comunidad adquirir directamente, en cualquier Estado miembro, los bienes personales que no constituyan expedición comercial, tributando únicamente donde efectúen sus compras;

b) El de personas en régimen especial (agricultores, sujetos pasivos que sólo realicen operaciones exentas y personas jurídicas que no actúen como sujetos pasivos), cuyas compras tributan en origen cuando su volumen total por año natural no sobrepase ciertos límites (para España, 10.000 Ecus);

c) El de ventas a distancia, que permitirá a las citadas personas en régimen especial y a las personas físicas que no tienen la condición de empresarios o profesionales, adquirir indirectamente, sin desplazamiento físico, sino a través de catálogos, anuncios, etc., cualquier clase de bienes, con tributación en origen, si el volumen de ventas del empresario no excede, por año natural de ciertos límites (en España, 35.000 Ecus), y

d) El de medios de transporte nuevos, cuya adquisición tributa siempre en destino, aunque se haga por las personas en régimen especial o que no tengan la condición de empresarios o profesionales y aunque el vendedor en origen tampoco tenga la condición de empresario o profesional. La especial significación de estos bienes en el mercado justifica que, durante el régimen transitorio, se aplique, sin excepción, el principio de tributación en destino.

4.º Las obligaciones formales.

La supresión de los controles en frontera precisa una más intensa cooperación administrativa, así como el establecimiento de obligaciones formales complementarias que permitan el seguimiento de las mercancías objeto de tráfico intracomunitario.

Así, se prevé en la nueva reglamentación que todos los operadores comunitarios deberán identificarse a efectos del IVA en los Estados miembros en que realicen operaciones sujetas al impuesto; que los sujetos pasivos deberán presentar declaraciones periódicas, en las que consignarán separadamente las operaciones intracomunitarias y declaraciones anuales con el resumen de las entregas efectuadas con destino a los demás Estados miembros, para posibilitar a las Administraciones la confección de listados recapitulativos de los envíos que, durante cada período, se hayan realizado desde cada Estado miembro con destino a los demás y, asimismo, se prevé la obligación de una contabilización específica de determinadas operaciones intracomunitarias (ejecuciones de obra, transferencias de bienes) para facilitar su seguimiento.

B) La armonización de tipos impositivos.

La Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, ha dictado las normas relativas a dicha armonización que, fundamentalmente, se concreta de la siguiente forma:

1.º Se establece una lista de categorías de bienes y servicios que pueden disfrutar del tipo reducido, en atención a su carácter social o cultural.

Es una lista de «máximos», que no puede superarse por los Estados miembros.

2.º Los Estados miembros deberán aplicar un tipo general, igual o superior al 15 por 100 y podrán aplicar uno o dos tipos reducidos, iguales o superiores al 5 por 100, para los bienes y servicios de la mencionada lista.

3.º Se reconocen los derechos adquiridos en favor de los Estados miembros que venían aplicando el tipo cero o tipos inferiores al reducido y se admiten ciertas facultades para aquellos otros que se vean obligados a subir más de dos puntos su tipo normal para cumplir las exigencias de armonización, como ocurre con España.

Aunque estas normas no definen un marco totalmente estricto de armonización, representan un avance importante en relación con la situación actual.

C) El comercio con terceros países.

La creación del Mercado interior supone también otros cambios importantes en la legislación comunitaria, que afectan, particularmente, a las operaciones de comercio exterior y que han determinado las correspondientes modificaciones de la Sexta Directiva, recogidas igualmente en la Directiva 91/680/CEE.

Como consecuencia de la abolición de fronteras fiscales, el hecho imponible importación de bienes sólo se produce respecto de los bienes procedentes de terceros países, mientras que la recepción de bienes procedentes de otros Estados miembros de la Comunidad configuran las adquisiciones intracomunitarias.

También se modifica la tributación de las entradas de bienes para ser introducidas en áreas exentas o al amparo de regímenes suspensivos.

En la legislación precedente, dichas operaciones se definían como importaciones de bienes, si bien gozaban de exención mientras se cumplían los requisitos que fundaban la autorización de las citadas situaciones o regímenes. En la nueva legislación fiscal comunitaria, dichas operaciones no constituyen objeto del impuesto y, consecuentemente, no se prevé la exención de las mismas. Según la nueva regulación, la importación se produce en el lugar y momento en que los bienes salen de las citadas áreas o abandonan los regímenes indicados.

Asimismo, la abolición de las fronteras fiscales obliga a configurar las exenciones relativas a las exportaciones como entregas de bienes enviados o transportados fuera de la Comunidad y no cuando se envían a otro Estado miembro. En este último caso, se producirán las entregas intracomunitarias de bienes, que estarán exentas del impuesto cuando se den las circunstancias detalladas anteriormente.

3

Modificaciones derivadas de la creación del Mercado interior

La adaptación de nuestra legislación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las nuevas disposiciones comunitarias implica una amplia modificación de la misma.

En esta materia, debe señalarse que la mencionada Directiva 91/680/CEE modifica la Sexta Directiva en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluyendo en uno solo de sus Títulos, el VII bis, toda la normativa correspondiente al régimen transitorio.

Contrariamente, la nueva Ley del IVA ha preferido utilizar una metodología distinta, regulando en cada uno de sus Títulos la materia correspondiente a cada hecho imponible. Así, el Título Primero, relativo a la delimitación del hecho imponible, dedica un capítulo a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, otro a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y otro a las importaciones; el Título II, regulador de las exenciones, consagra cada uno de sus capítulos a la configuración de las exenciones relativas a cada hecho imponible y así sucesivamente.

De esta manera se consigue un texto legal más comprensible que, dentro de la complejidad del régimen transitorio comunitario, evita la abstracción de la solución de la directiva y proporciona mayor simplificación y seguridad jurídica al contribuyente.

La incorporación de las modificaciones introducidas por la Directiva 91/680/CEE afectan, en primer lugar a la configuración de las importaciones, referidas ahora exclusivamente a los bienes procedentes de terceros países, lo que determina la total modificación del Título II de la Ley anterior para adaptarse al nuevo concepto de este hecho imponible. En él sólo se comprenden ya las entradas de bienes de procedencia extracomunitaria y se excluyen las entradas de bienes para ser introducidos en áreas exentas o al amparo de regímenes suspensivos.

Las conclusiones de armonización en materia de tipos impositivos obligan también a la modificación del Título III de la Ley precedente.

En aplicación de dichas conclusiones, se suprime el tipo incrementado, se mantienen los actuales tipos general del 15 por 100 y reducido del 6 por 100, aunque respecto de este último se realizan los ajustes necesarios para respetar el cuadro de conclusiones del Consejo Ecofín en esta materia.

Igualmente, en uso de las autorizaciones contenidas en las normas intracomunitarias, se establece un tipo reducido del 3 por 100 para determinados consumos de primera necesidad.

El Título IV relativo a las deducciones y devoluciones se modifica para recoger las normas relativas a las operaciones intracomunitarias; el Título V, correspondiente a los regímenes especiales, tiene también importantes cambios para adaptarse al régimen transitorio y lo mismo ocurre con los Títulos reguladores de las obligaciones formales y de la gestión del impuesto que deben adaptarse al nuevo régimen de obligaciones y cooperación administrativa.

En relación con las obligaciones formales, la presente Ley da cobertura a la exigencia de las obligaciones derivadas de la supresión de los controles en frontera, cuya precisión deberá hacerse por vía reglamentaria.

Finalmente, la creación del nuevo hecho imponible «adquisición intracomunitaria de bienes» exige una regulación específica del mismo, adaptada a la nueva Directiva, estableciendo las normas que determinen la realización del hecho imponible, las exenciones, lugar de realización, devengo, sujeto pasivo y base imponible aplicables a las referidas adquisiciones.

4

Modificaciones para perfeccionar la legislación del impuesto

La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido durante los últimos siete años ha puesto de manifiesto la necesidad de introducir también otros cambios para perfeccionar su regulación o simplificar su gestión, lo que afecta principalmente a las cuestiones siguientes:

1. Incorporación de normas reglamentarias

Resulta procedente incorporar a la Ley algunos preceptos reglamentarios de la normativa anterior, para dejar a nivel reglamentario únicamente las previsiones relativas a las obligaciones formales y a los procedimientos correspondientes al ejercicio de los derechos reconocidos al contribuyente y al desarrollo de la gestión del impuesto.

En particular, deben incorporarse a la Ley las normas que contribuyan a delimitar el hecho imponible y las exenciones, que figuraban en el Reglamento del impuesto.

2. Territorialidad del impuesto

La aplicación del régimen transitorio en las operaciones intracomunitarias, con un régimen jurídico específico para los intercambios de bienes entre dos puntos del territorio comunitario del sistema común del IVA, exige delimitar con precisión este territorio, indicando las zonas o partes de la Comunidad que se excluyen de él, aunque estén integradas en la Unión Aduanera: Estas zonas tendrán, a efectos del IVA, la consideración de terceros países.

En nuestro territorio nacional, Canarias, Ceuta y Melilla están excluidas del ámbito de aplicación del sistema armonizado del IVA, aunque Canarias se integra en la Unión Aduanera.

3. Las transmisiones globales

La regulación de este beneficio en la legislación anterior no estaba suficientemente armonizada con la Sexta Directiva, que prevé en estos casos la subrogación del adquirente en la posición del transmitente respecto de los bienes adquiridos.

Por ello, debe perfeccionarse esta regulación, reconociendo la subrogación del adquirente en cuanto a la regularización de los bienes de inversión y en lo que se refiere a la calificación de primera o segunda entrega de las edificaciones comprendidas en las transmisiones globales o parciales, evitándose así distorsiones en el funcionamiento del Impuesto.

4. Actividades de los entes públicos

La no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos adolecía de cierta complejidad y la interpretación literal de las disposiciones que la regulaban podía originar consecuencias contrarias a los principios que rigen la aplicación del impuesto.

Era, por tanto, necesario aclarar este precepto y precisar el alcance del beneficio fiscal para facilitar la uniformidad de criterios y evitar soluciones que distorsionen la aplicación del tributo.

En este sentido, la nueva Ley establece criterios más claros, refiriendo la no sujeción a las actividades realizadas por los entes públicos y no a las operaciones concretas en que se manifiestan las mismas y definiendo como actividad no sujeta aquella cuyas operaciones principales (las que representen más del 80 por 100 de los ingresos), se realicen sin contraprestación o mediante contraprestación tributaria.

5. Derechos reales sobre bienes inmuebles

En relación con las entregas de bienes, se modifica la Ley anterior para disponer que la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles constituyen prestaciones de servicios, al objeto de dar a estas operaciones el mismo tratamiento fiscal que corresponde al arrendamiento de bienes inmuebles, que tiene un significado económico similar a la constitución de los mencionados derechos reales.

6. Renuncia a las exenciones

Para evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, la nueva Ley, dentro de las facultades que concede la Sexta Directiva en esta materia, concede a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de determinadas operaciones relativas a inmuebles que tienen reconocida la exención del impuesto, concretamente, las entregas de terrenos no edificables, las entregas de terrenos a las Juntas de Compensación y las adjudicaciones efectuadas por dichas Juntas y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

No obstante, considerando que el efecto que se persigue es permitir el ejercicio de las deducciones, la renuncia a la exención sólo procede cuando el destinatario de las operaciones exentas es sujeto pasivo con derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

7. Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones

En este capítulo tienen una particular importancia las exenciones de las operaciones relativas a los buques y aeronaves afectos a la navegación internacional.

La presente Ley, sin apartarse de los postulados de la normativa comunitaria, ha simplificado la delimitación de estas exenciones para facilitar su aplicación: la afectación definitiva a las navegaciones internacionales se alcanza en función de los recorridos efectuados en el año o año y medio siguiente a la entrega, transformación, adquisición intracomunitaria o importación de los buques o aeronaves, suprimiéndose la exigencia establecida por la legislación anterior de continuar en dicha afectación durante los quince años siguientes, con las consiguientes y complicadas regularizaciones que pudieran originarse.

El incumplimiento de los requisitos que determinan la afectación producirá el hecho imponible importación de bienes.

8. Rectificación de las cuotas repercutidas

Para facilitar la regularización del impuesto en los casos de error de hecho o de derecho, de variación de las circunstancias determinantes de su cuantía o cuando las operaciones queden sin efecto, se eleva a cinco años el plazo para rectificar las cuotas repercutidas, complementando esta regulación con la relativa a la rectificación de las deducciones, que permite al sujeto pasivo modificar dichas deducciones durante el plazo del año siguiente a la recepción de la nueva factura.

Sin embargo, por razones operativas y de control, se exceptúan de la posibilidad de rectificación las cuotas repercutidas a destinatarios que no actúen como empresarios o profesionales y, para evitar situaciones de fraude, se exceptúan también las rectificaciones de cuotas derivadas de actuaciones inspectoras cuando la conducta del sujeto pasivo sea merecedora de sanción por infracción tributaria.

9. Deducciones

En materia de deducciones, ha sido necesario introducir los ajustes correspondientes al nuevo hecho imponible (adquisiciones intracomunitarias), configurándolo como operación que origina el derecho a la deducción.

También se han introducido cambios en relación con las limitaciones del derecho a deducir, para recoger los criterios del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en esta materia, que ha reconocido recientemente el derecho a deducir en favor de los contribuyentes que utilicen parcialmente los bienes y servicios hoy excluidos en el desarrollo de sus actividades empresariales.

La complejidad de la regularización de las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad ha propiciado también otros cambios en su regulación, con fines de simplificación.

Así, en la nueva normativa, sólo se precisa realizar una única regularización para las existencias y bienes de inversión que no sean inmuebles, completándose con otra regularización para estos últimos bienes cuando, desde su efectiva utilización, no hayan transcurrido diez años; y, para evitar economías de opción, se exige que el período transcurrido entre la solicitud de devoluciones anticipadas y el inicio de la actividad no sea superior a un año, salvo que, por causas justificadas, la Administración autorice su prórroga.

10. Régimen de la agricultura, ganadería y pesca

En el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se reduce su aplicación a los sujetos pasivos, personas físicas, cuyo volumen de operaciones no exceda de 50 millones de pesetas. Asimismo, se excluyen, en todo caso, las sociedades mercantiles que, por su naturaleza, están capacitadas para cumplir las obligaciones formales establecidas con carácter general por la normativa del impuesto.

Además, para mantener la debida correlación con las reglas sobre regularización de deducciones por bienes de inversión, se eleva a cinco años el período de exclusión del régimen especial en el caso de que el contribuyente hubiese optado por someterse al régimen general del impuesto.

11. Responsabilidad solidaria e infracciones

Considerando las características de funcionamiento del impuesto y la determinación de las obligaciones del sujeto pasivo que, en muchos casos, deberá aplicar tipos impositivos reducidos o exenciones en base exclusivamente a las declaraciones del destinatario de las operaciones, la Ley cubre una importante laguna de la legislación precedente, estableciendo la responsabilidad solidaria de aquellos destinatarios que, mediante sus declaraciones o manifestaciones inexactas se beneficiasen indebidamente de exenciones, supuestos de no sujeción o de la aplicación de tipos impositivos menores de los procedentes conforme a derecho.

Este cuadro de responsabilidades se completa con la tipificación de una infracción especial para aquellos destinatarios que no tengan derecho a la deducción total de las cuotas soportadas e incurran en las declaraciones o manifestaciones a que se refiere el párrafo anterior.

5

Disposiciones transitorias

La nueva regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido hace necesario que se dicten las normas transitorias que resuelvan la tributación de aquellas operaciones que están afectadas por los cambios legislativos.

Así, se establecen las siguientes disposiciones transitorias:

1.ª En relación con las franquicias aplicables a los viajeros procedentes de Canarias, Ceuta y Melilla, se mantienen los límites establecidos por la legislación anterior para dichas procedencias, que coincidían con los correspondientes a los demás Estados miembros de la Comunidad.

Este régimen se aplicará hasta el momento de la entrada en vigor en Canarias del Arancel Aduanero Común en su integridad.

2.ª El nuevo régimen de exenciones de las operaciones relativas a los buques y aeronaves tendrá también efectos respecto de las operaciones efectuadas bajo el régimen anterior, para evitar distorsiones en la aplicación del impuesto.

3.ª El nuevo plazo de cinco años para la rectificación de las cuotas repercutidas, previsto en esta Ley, será de aplicación con generalidad, en los mismos casos y condiciones, a las cuotas devengadas y no prescritas con anterioridad a su entrada en vigor.

4.ª El régimen de deducciones anteriores al inicio de las actividades previsto por la Ley pretende eliminar determinadas actuaciones especulativas derivadas del régimen anterior y establece reglas más sencillas para la regularización de dichas deducciones, que son razones suficientes para trasladar su eficacia a los procesos de deducción anticipada en curso.

5.ª En relación con los regímenes especiales, se reconocen los efectos de las renuncias y opciones efectuadas antes del 1 de enero de 1993, para respetar las expectativas de los contribuyentes que tomaron sus decisiones al amparo de la Ley anterior.

6.ª Finalmente, en relación con las operaciones intracomunitarias se ha mantenido el criterio general de aplicar el régimen vigente en el momento en que se inició la correspondiente operación económica, definiendo como importaciones las entradas en nuestro territorio después del 31 de diciembre de 1992 de mercancías que salieron de otro Estado miembro antes de dicha fecha y el abandono, también después de la fecha indicada, de los regímenes suspensivos autorizados con anterioridad.

TÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza y ámbito de aplicación

Artículo 1. *Naturaleza del impuesto.*

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.

b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

c) Las importaciones de bienes.

Artículo 2. *Normas aplicables.*

Uno. El impuesto se exigirá de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Dos. En la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español.

Artículo 3. *Territorialidad.*

Uno. El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3.º de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.

Dos. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:

1.º «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país», el ámbito de aplicación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea definido en el mismo, para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:

a) En la República Federal de Alemania, la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España, Ceuta y Melilla y en la República Italiana, Livigno, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.

b) En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los territorios franceses a que se refieren el artículo 349 y el artículo 355, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; en la República Helénica, Monte Athos; en el Reino Unido, las Islas del Canal; en la República Italiana, Campione d´Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, y en la República de Finlandia, las islas Aland, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

2.º "Comunidad" y "territorio de la Comunidad", el conjunto de los territorios que constituyen el «interior del país» para cada Estado miembro, según el número anterior.

3.º "Territorio tercero" y "país tercero", cualquier territorio distinto de los definidos como «interior del país» en el número 1.º anterior.

Tres. A efectos de este Impuesto, las operaciones efectuadas con el Principado de Mónaco, con la Isla de Man y con las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia tendrán la misma consideración que las efectuadas, respectivamente, con Francia, el Reino Unido y Chipre.

TÍTULO I

Delimitación del hecho imponible

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 4. *Hecho imponible.*

Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto

c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos.

Artículo 5. *Concepto de empresario o profesional.*

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Cuatro. A los solos efectos de lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 72 de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

1.º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno del artículo 4 de esta Ley.

2.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que tengan asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española.

Artículo 6. *Concepto de edificaciones.*

Uno. A los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

Dos. En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.
b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos.
c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.
d) Los puertos, aeropuertos y mercados.
e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones.
f) Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.
g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.

Tres. No tendrán la consideración de edificaciones:

a) Las obras de urbanización de terrenos y en particular las de abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, redes de distribución de gas, instalaciones telefónicas, accesos, calles y aceras.
b) Las construcciones accesorias de explotaciones agrícolas que guarden relación con la naturaleza y destino de la finca aunque el titular de la explotación, sus familiares o las personas que con él trabajen tengan en ellas su vivienda.
c) Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5 del Código Civil.
d) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

Artículo 7. *Operaciones no sujetas al impuesto.*

No estarán sujetas al impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.
Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o de derechos.
b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.
c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.
En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley.

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.

2.º Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, sólo puedan utilizarse en fines de promoción.

3.º Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.

4.º Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.

A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.

Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al Impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 200 euros, a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita.

5.º Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.

6.º Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo.

7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Tampoco estarán sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio.

8.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.

c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

E) La no consideración como operaciones sujetas al impuesto que establecen los dos apartados C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

F) En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

a´) Telecomunicaciones.

b´) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

c´) Transportes de personas y bienes.

d´) Servicios portuarios y aeroportuarios y servicios de administración de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.

e´) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.

f´) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.

g´) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.

h´) Almacenaje y depósito.

i´) Las de oficinas comerciales de publicidad.

j´) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.

k´) Las de agencias de viajes.

l´) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.

m´) Las de matadero.

9.º Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.

b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.

c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.

d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

10.º Las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia.

11.º Las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

12.º Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

Artículo 8. *Concepto de entrega de bienes.*

Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

Dos. También se considerarán entregas de bienes:

1º. Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por 100 de la base imponible.

2.º Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación.

3.º Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa.

4.º Las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva.

5.º Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.

A efectos de este impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

6.º Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra.

7.º El suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material.

A estos efectos, se considerarán como productos informáticos normalizados aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario.

8.º Las transmisiones de valores cuya posesión asegure, de hecho o de derecho, la atribución de la propiedad, el uso o disfrute de un inmueble o de una parte del mismo en los supuestos previstos en el artículo 20.Uno.18.º k) de esta Ley.

Tres. A efectos de esta ley, se entenderá por:

1.º “Ventas a distancia intracomunitarias de bienes”: las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.

b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:

a’) Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2.º de esta Ley.

b’) Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2.º de esta Ley.

2.º "Ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros": las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un país o territorio tercero con destino a un cliente situado en un Estado miembro, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.

b) Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:

a') Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13.2.º de esta Ley.

b') Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el artículo 68.Dos.2.º de esta Ley.

Artículo 8 bis. *Entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital.*

Cuando un empresario o profesional, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite:

a) La venta a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, o

b) La entrega de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, se considerará en ambos supuestos que el empresario o profesional titular de la interfaz digital ha recibido y entregado por sí mismo los correspondientes bienes y que la expedición o el transporte de los bienes se encuentra vinculado a la entrega por él realizada.

A efectos de lo previsto en esta ley, la determinación del valor intrínseco de los bienes se efectuará en los términos previstos en la legislación aduanera.

Artículo 9. *Operaciones asimiladas a las entregas de bienes.*

Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

1.º El autoconsumo de bienes.

A los efectos de este impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

a) La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

b) La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

c) El cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional.

El supuesto de autoconsumo a que se refiere este párrafo c) no resultará aplicable en los siguientes casos:

Cuando, por una modificación en la normativa vigente, una determinada actividad económica pase obligatoriamente a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquel en el que venía estando integrada con anterioridad.

Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad económica cambie del régimen general al régimen especial simplificado, al de la agricultura, ganadería y pesca, al del recargo de equivalencia o al de las operaciones con oro de inversión, o viceversa, incluso por el ejercicio de un derecho de opción.

Lo dispuesto en los dos guiones del párrafo anterior debe entenderse, en su caso, sin perjuicio de lo siguiente:

De las regularizaciones de deducciones previstas en los artículos 101, 105, 106, 107, 109, 110, 112 y 113 de esta Ley.

De la aplicación de lo previsto en el apartado dos del artículo 99 de esta Ley, en relación con la rectificación de deducciones practicadas inicialmente según el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, cuando el destino real de los mismos resulte diferente del previsto, en el caso de cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios distintos de los bienes de inversión que no hubiesen sido utilizados en ninguna medida en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional con anterioridad al momento en que la actividad económica a la que estaban previsiblemente destinados en el momento en que se soportaron las cuotas pase a formar parte de un sector diferenciado distinto de aquel en el que venía estando integrada con anterioridad.

De lo previsto en los artículos 134 bis y 155 de esta Ley, en relación con los supuestos de comienzo o cese en la aplicación de los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia respectivamente.

A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a') Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

b') Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia.

c') Las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

d') Las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de "factoring".

d) La afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación en los supuestos en que al sujeto pasivo se le hubiera atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiere soportado en el caso de adquirir a terceros bienes de idéntica naturaleza.

No se entenderá atribuido el derecho a deducir íntegramente las cuotas del impuesto que hubiesen soportado los sujetos pasivos al adquirir bienes de idéntica naturaleza cuando, con posterioridad a su puesta en funcionamiento y durante el período de regularización de deducciones, los bienes afectados se destinasen a alguna de las siguientes finalidades:

a') Las que, en virtud de lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley, limiten o excluyan el derecho a deducir.
b') La utilización en operaciones que no originen el derecho a la deducción.
c') La utilización exclusiva en operaciones que originen el derecho a la deducción, siendo aplicable la regla de prorrata general.
d') La realización de una entrega exenta del impuesto que no origine el derecho a deducir.

2.º **(Suprimido)**

3.º La transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último. No tendrán esa consideración las transferencias realizadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna en los términos previstos en el artículo 9 bis de esta Ley.
Quedarán excluidas de lo dispuesto en este número las transferencias de bienes que se utilicen para la realización de las siguientes operaciones.

a) Las entregas de dichos bienes efectuadas por el sujeto pasivo que se considerarían efectuadas en el interior del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte por aplicación de los criterios contenidos en el artículo 68, apartado dos, número 2º., tres y cuatro, de esta Ley.
b) Las entregas de dichos bienes efectuada por el sujeto pasivo a que se refiere el artículo 68, apartado dos, número 4.º, de esta Ley.
c) Las entregas de dichos bienes efectuadas por el sujeto pasivo en el interior del país en las condiciones previstas en el artículo 21 o en el artículo 25 de esta Ley.
d) Una ejecución de obra para el sujeto pasivo, cuando los bienes sean utilizados por el empresario que la realice en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los citados bienes, siempre que la obra fabricada o montada sea objeto de una entrega exenta con arreglo a los criterios contenidos en los artículos 21 y 25 de esta Ley.
e) La prestación de un servicio para el sujeto pasivo, que tenga por objeto informes periciales o trabajos efectuados sobre dichos bienes en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, siempre que éstos, después de los mencionados servicios, se reexpidan con destino al sujeto pasivo en el territorio de aplicación del Impuesto.
Entre los citados trabajos se comprenden las reparaciones y las ejecuciones de obra que deban calificarse de prestaciones de servicios de acuerdo con el artículo 11 de esta Ley.
f) La utilización temporal de dichos bienes, en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España.
g) La utilización temporal de dichos bienes, por un período que no exceda de veinticuatro meses, en el territorio de otro Estado miembro en el interior del cual la importación del mismo bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se beneficiaría del régimen de importación temporal, con exención total de los derechos de importación.
h) Las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, que se considerarían efectuadas en otro Estado miembro de la Comunidad con arreglo a los criterios establecidos en el artículo 68.Seis de esta Ley.

Las exclusiones a que se refieren las letras a) a h) anteriores no tendrán efecto desde el momento en que dejen de cumplirse cualesquiera de los requisitos que las condicionan

Artículo 9 bis. *Acuerdo de ventas de bienes en consigna.*

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por acuerdo de ventas de bienes en consigna aquel en el que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que los bienes sean expedidos o transportados a otro Estado miembro, por el vendedor, o por un tercero en su nombre y por su cuenta, con el fin de que esos bienes sean adquiridos en un momento posterior a su llegada por otro empresario o profesional habilitado, de conformidad con un acuerdo previo entre ambas partes.

b) Que el vendedor que expida o transporte los bienes no tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de aquellos.

c) Que el empresario o profesional que va a adquirir los bienes esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, y ese número de identificación fiscal, así como su nombre y apellidos, razón o denominación social completa, sean conocidos por el vendedor en el momento del inicio de la expedición o transporte.

d) Que el vendedor haya incluido el envío de dichos bienes tanto en el libro registro que se determine reglamentariamente como en la declaración recapitulativa a que se refiere el artículo 164, apartado uno, número 5.º, de esta Ley, en la forma que se determine reglamentariamente.

Dos. Cuando, en el plazo de los doce meses siguientes a la llegada de los bienes al Estado miembro de destino en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna, el empresario o profesional mencionado en la letra c) del apartado anterior, o en la letra a´) del segundo párrafo del apartado siguiente, adquiera el poder de disposición de los bienes, se entenderá que en el territorio de aplicación del Impuesto se realiza, según los casos:

a) Una entrega de bienes de las previstas en el artículo 68, apartado dos, número 1.º, letra A), primer párrafo, de esta Ley, por el vendedor, a la que resultará aplicable la exención prevista en el artículo 25 de esta Ley, o

b) una adquisición intracomunitaria de bienes de las previstas en el artículo 15, apartado uno, letra b), de esta Ley, por el empresario o profesional que los adquiere.

Tres. Se entenderá que se ha producido una transferencia de bienes a la que se refiere el artículo 9.3.º de esta Ley cuando, en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna, dentro del plazo de los doce meses previsto en el apartado anterior, se incumplan cualquiera de las condiciones establecidas en el apartado uno anterior, en particular:

a) Cuando los bienes no hubieran sido adquiridos por el empresario o profesional al que iban destinados inicialmente los mismos.

b) Cuando los bienes fueran expedidos o transportados a un destino distinto del Estado miembro al que estaban inicialmente destinados según el acuerdo de ventas de bienes en consigna.

c) En el supuesto de destrucción, pérdida o robo de los bienes.

No obstante, se entenderán cumplidos los requisitos del apartado uno anterior cuando dentro del referido plazo:

a´) Los bienes sean adquiridos por un empresario o profesional que sustituya al referido en la letra c) del apartado uno anterior, con cumplimiento de los requisitos previstos en dicha letra.

b´) No se haya transmitido el poder de disposición de los bienes y estos sean devueltos al Estado miembro desde el que se expidieron o transportaron.

c´) Las circunstancias previstas en las letras a´) y b´) hayan sido incluidas por el vendedor en el libro registro que se determine reglamentariamente.

Cuatro. Se entenderá que se ha producido una transferencia de bienes a la que se refiere el artículo 9.3.º de esta Ley, en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna y cumpliéndose las condiciones previstas en el apartado uno anterior, al día siguiente de la expiración del plazo de 12 meses desde la llegada de los bienes al Estado miembro de destino sin que el empresario o profesional mencionado en la letra c) del apartado uno o en la letra a') del segundo párrafo del apartado tres del artículo 9 bis haya adquirido el poder de disposición de los bienes.

Cinco. Los empresarios o profesionales que suscriban un acuerdo de ventas de bienes en consigna y quienes sustituyan a aquel a quien estaban inicialmente destinados los bienes

deberán llevar un libro registro de estas operaciones en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 10. *Concepto de transformación.*

Salvo lo dispuesto especialmente en otros preceptos de esta Ley, se considerará transformación cualquier alteración de los bienes que determine la modificación de los fines específicos para los cuales eran utilizables.

Artículo 11. *Concepto de prestación de servicios.*

Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.
2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.
3.º Las cesiones del uso o disfrute de bienes.
4.º Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.
5.º Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas.
6.º Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.
7.º Los traspasos de locales de negocio.
8.º Los transportes.
9.º Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar.
10.º Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.
11.º Las prestaciones de hospitalización.
12.º Los préstamos y créditos en dinero.
13.º El derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.
14.º La explotación de ferias y exposiciones.
15.º Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.
16.º El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte.

En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario.

Artículo 12. *Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.*

Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.
A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

1.º Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9, número 1.º, de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.

2.º La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.

3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional.

CAPÍTULO II

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 13. *Hecho imponible.*

Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1.ª Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

a) Las adquisiciones de bienes cuya entrega se efectúe por un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

b) Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

c) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje comprendidas en el artículo 68, apartado dos, número 2.ª de esta Ley.

d) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las ventas a distancia comprendidas en el artículo 68.Tres.a) de esta Ley.

e) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere el artículo 68, apartado cinco, de esta Ley.

f) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta del Impuesto por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 22, apartados uno al once, de esta Ley.

g) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con el artículo 68.Seis de esta Ley.

2.ª Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, efectuadas a título oneroso por las personas a las que sea de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 14, apartados uno y dos, de esta Ley, así como las realizadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que sea la condición del transmitente.

A estos efectos, se considerarán medios de transporte:

a) Los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cm o su potencia exceda de 7,2 Kw.

b) Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros, con excepción de aquéllas a las que afecte la exención del artículo 22, apartado uno, de esta Ley.

c) Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos, con excepción de aquéllas a las que afecte la exención del artículo 22, apartado cuatro, de esta Ley.

Los referidos medios de transporte tendrán la consideración de nuevos cuando, respecto de ellos, se dé cualquiera de las circunstancias que se indican a continuación:

a) Que su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o, tratándose de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los seis meses siguientes a la citada fecha.

b) Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6.000 kilómetros, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

Artículo 14. *Adquisiciones no sujetas.*

Uno. No estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes, con las limitaciones establecidas en el apartado siguiente, realizadas por las personas o entidades que se indican a continuación:

1.º Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.

2.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto.

3.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Dos. La no sujeción establecida en el apartado anterior sólo se aplicará respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, efectuadas por las personas indicadas, cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el impuesto devengado en dichos Estados, no haya alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros.

La no sujeción se aplicará en el año natural en curso hasta alcanzar el citado importe.

En la aplicación del límite a que se refiere este apartado debe considerarse que el importe de la contraprestación relativa a los bienes adquiridos no podrá fraccionarse a estos efectos.

Para el cálculo del límite indicado en este apartado se computará el importe de la contraprestación de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 8.Tres.1.º de esta Ley, cuando, por aplicación de las reglas comprendidas en el artículo 68 de esta Ley, se entiendan realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Tres. Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación respecto de las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de los bienes que constituyen el objeto de los Impuestos Especiales, cuyo importe no se computará en el límite indicado en el apartado anterior.

Cuatro. No obstante lo establecido en el apartado uno, las operaciones descritas en él quedarán sujetas al impuesto cuando las personas que las realicen opten por la sujeción al mismo, en la forma que se determine reglamentariamente.

La opción abarcará un período mínimo de dos años.

Artículo 15. *Concepto de adquisición intracomunitaria de bienes.*

Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes:

a) La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

b) La obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna en los términos previstos en el artículo 9 bis, apartado dos, de esta Ley.

Dos. Cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional sean transportados desde un territorio tercero e importados por dicha persona en otro Estado miembro, dichos bienes se considerarán expedidos o transportados a partir del citado Estado miembro de importación.

Artículo 16. *Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes.*

Se considerarán operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso:

1.º **(Suprimido)**

2.º La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro.

Se exceptúan de lo dispuesto en este número las operaciones excluidas del concepto de transferencia de bienes según los criterios contenidos en el artículo 9, número 3.º, de esta Ley.

3.º La afectación realizada por:

a) las fuerzas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte en el territorio de aplicación del Impuesto, para su uso o el del elemento civil que les acompaña, o

b) las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa, de los bienes que no han sido adquiridos por dichas fuerzas o elemento civil en las condiciones normales de tributación del Impuesto en la Comunidad, o cuando su importación no pudiera beneficiarse de la exención del Impuesto establecida en el artículo 62 de esta ley.

4.º Cualquier adquisición resultante de una operación que, si se hubiese efectuado en el interior del país por un empresario o profesional, sería calificada como entrega de bienes en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.

CAPÍTULO III

Importaciones de bienes

Artículo 17. *Hecho imponible.*

Estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

Artículo 18. *Concepto de importación de bienes.*

Uno. Tendrá la consideración de importación de bienes:

Primero. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

Segundo. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado uno, cuando un bien de los que se mencionan en él se coloque, desde su entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto, en las situaciones a que se refiere el artículo 23 o se vincule a los regímenes comprendidos en el artículo 24, ambos de esta ley, con excepción del régimen de depósito distinto del aduanero, la importación de dicho bien se producirá cuando cesen las situaciones o se ultimen los regímenes indicados en el territorio de aplicación del impuesto.

Lo dispuesto en el párrafo anterior solo será de aplicación cuando los bienes se coloquen en las citadas situaciones o se vinculen a los regímenes indicados con cumplimiento de la legislación que sea aplicable en cada caso.

El incumplimiento de la legislación reguladora de dichas situaciones y regímenes determinará el hecho imponible importación de bienes.

No obstante, no constituirá importación el cese de las situaciones a que se refiere el artículo 23 o la ultimación de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquel determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta ley.

Tampoco constituirá importación el cese de las situaciones o la ultimación de los regímenes mencionados en el párrafo anterior cuando aquel determine un fletamento o un arrendamiento de buques o aeronaves, o bien un arrendamiento de los objetos que se incorporen a dichos buques y aeronaves, a los que resulte aplicable las exenciones previstas en el artículo 22, apartados uno, dos, cuatro y cinco de esta ley.

Tres. La vinculación de mercancías importadas al régimen de depósito distinto del aduanero se referirá exclusivamente a las referidas en el artículo 65 de esta ley.

La ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes previamente importados y vinculados a dicho régimen, a cuya importación se haya aplicado la exención prevista en el artículo 65 esta ley, determinará el hecho imponible importación de bienes a excepción de los bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere la letra a) del apartado quinto del anexo de esta ley, en cuyo caso la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero determinará la realización de una operación asimilada a una importación.

No obstante, no constituirá importación ni operación asimilada a la importación la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes previamente importados cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta ley.

Artículo 19. *Operaciones asimiladas a las importaciones de bienes.*

Se considerarán asimiladas a las importaciones de bienes:

1.º El incumplimiento de los requisitos determinantes de la afectación a la navegación marítima internacional de los buques que se hubiesen beneficiado de exención del impuesto en los casos a que se refieren los artículos 22, apartado uno, número 1.º, 26, apartado uno, y 27, número 2.º, de esta Ley.

2.º La no afectación exclusiva al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera de los buques cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto.

3.º El incumplimiento de los requisitos que determinan la dedicación esencial a la navegación aérea internacional de las compañías que realicen actividades comerciales, en relación con las aeronaves cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto en los casos a que se refieren los artículos 22, apartado cuatro, 26, apartado uno, y 27, número 3.

4.º Las adquisiciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de los bienes cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación previas se hubiesen beneficiado de la exención del impuesto, en virtud de lo dispuesto en los artículos 22, apartados ocho y nueve, 26, en su relación con el artículo anterior, 60 y 61 de esta Ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el adquirente expida o transporte inmediata y definitivamente dichos bienes fuera del territorio de la Comunidad.

5.º El cese de las situaciones a que se refiere el artículo 23 o la ultimación de los regímenes comprendidos en el artículo 24 de esta ley, de los bienes cuya entrega o adquisición intracomunitaria para ser colocados en las citadas situaciones o vinculados a dichos regímenes se hubiese beneficiado de la exención del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos y en el artículo 26, apartado uno, o hubiesen sido objeto de entregas o prestaciones de servicios igualmente exentas por dichos artículos.

Por excepción a lo establecido en el párrafo anterior no constituirá operación asimilada a las importaciones el cese de las situaciones a que se refiere el artículo 23 ni la ultimación del régimen comprendido en el artículo 24 de esta ley de los siguientes bienes: estaño (código NC 8001), cobre (códigos NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (código NC 7901), níquel (código NC 7502), aluminio (código NC 7601), plomo (código NC 7801), indio (códigos NC ex 81 1292 y ex 81 1299), plata (código NC 7106) y platino, paladio y rodio (códigos NC

71101 100, 71 102100 y 71103100). En estos casos, el cese de las situaciones o la ultimación de los regímenes mencionados dará lugar a la liquidación del impuesto en los términos establecidos en el apartado sexto del anexo de esta ley.

Tratándose de gasolinas, gasóleos y biocarburantes destinados a ser usados como carburante comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.13 y 1.14 de la tarifa 1.ª del artículo 50.1, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero a que se refiere el artículo 24.Uno.1.º, letra f) de esta ley se entenderá realizada, en todo caso, por el último depositante del producto que se extraiga del depósito fiscal, al que se repercutirá el Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiente y que estará obligado a liquidar el Impuesto sobre el Valor Añadido por la operación asimilada a la importación, o por el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario del producto. Asimismo, el último depositante del producto que se extraiga, o el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario del producto, estará obligado a garantizar el ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la posterior entrega sujeta y no exenta del bien extraído del depósito fiscal, en la forma prevista en el apartado undécimo del anexo de esta ley.

No obstante, no constituirá operación asimilada a las importaciones el cese de las situaciones a que se refiere el artículo 23 o la ultimación de los regímenes comprendidos en el artículo 24 cuando aquella determine una entrega de bienes a la que resulte aplicable las exenciones establecidas en los artículos 21, 22 o 25 de esta ley.

TÍTULO II

Exenciones

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 20. *Exenciones en operaciones interiores.*

Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

1.º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo.

Esta exención no se aplicará a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente.

2.º Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.

Se considerarán directamente relacionados con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención no se extiende a las operaciones siguientes:

a) La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el primer párrafo de este número.

b) Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.

c) Los servicios veterinarios.

d) Los arrendamientos de bienes efectuados por las entidades a que se refiere el presente número.

3.º La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

4.º Las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines.

5.º Las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopedias maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones.

6.º Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan una actividad exenta o no sujeta al Impuesto que no origine el derecho a la deducción, cuando concurran las siguientes condiciones:

a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.

b) Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.

c) Que la actividad exenta ejercida sea distinta de las señaladas en los números 16.º, 17.º, 18.º, 19.º, 20.º, 22.º, 23.º, 26.º y 28.º del apartado Uno de este artículo.

La exención también se aplicará cuando, cumplido el requisito previsto en la letra b) precedente, la prorrata de deducción no exceda del 10 por ciento y el servicio no se utilice directa y exclusivamente en las operaciones que originen el derecho a la deducción.

La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles.

7.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras.

Sólo será aplicable esta exención en los casos en que quienes realicen tales operaciones no perciban contraprestación alguna de los adquirentes de los bienes o de los destinatarios de los servicios, distinta de las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social.

La exención no se extiende a las entregas de medicamentos o de material sanitario realizadas por cuenta de la Seguridad Social.

8.º Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Asistencia a ex-reclusos.

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

l) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

9.º La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

10.º Las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.

No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

11.º Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades:

a) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas.

b) Las de asistencia social comprendidas en el número 8. de este apartado.

c) Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

12.º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia.

13º. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

a) Entidades de derecho público.

b) Federaciones deportivas.

c) Comité Olímpico Español.

d) Comité Paralímpico Español.

e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

14.º Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

15.º El transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello.

16.º Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

Asimismo, los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.

Dentro de las operaciones de seguro se entenderán comprendidas las modalidades de previsión

17.º Las entregas de sellos de Correos y efectos timbrados de curso legal en España por importe no superior a su valor facial.

La exención no se extiende a los servicios de expedición de los referidos bienes prestados en nombre y por cuenta de terceros.

18.º Las siguientes operaciones financieras:

a) Los depósitos en efectivo en sus diversas formas, incluidos los depósitos en cuenta corriente y cuentas de ahorro, y las demás operaciones relacionadas con los mismos, incluidos los servicios de cobro o pago prestados por el depositario en favor del depositante.

La exención no se extiende a los servicios de gestión de cobro de créditos, letras de cambio, recibos y otros documentos. Tampoco se extiende la exención a los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

No se considerarán de gestión de cobro las operaciones de abono en cuenta de cheques o talones.

b) La transmisión de depósitos en efectivo, incluso mediante certificados de depósito o títulos que cumplan análoga función.

c) La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza.

d) Las demás operaciones, incluida la gestión, relativas a préstamos o créditos efectuadas por quienes los concedieron en todo o en parte.

La exención no alcanza a los servicios prestados a los demás prestamistas en los préstamos sindicados.

En todo caso, estarán exentas las operaciones de permuta financiera.

e) La transmisión de préstamos o créditos.

f) La prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales, así como la emisión, aviso, confirmación y demás operaciones relativas a los créditos documentarios.

La exención se extiende a la gestión de garantías de préstamos o créditos efectuadas por quienes concedieron los préstamos o créditos garantizados o las propias garantías, pero no a la realizada por terceros.

g) La transmisión de garantías.

h) Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago.

La exención se extiende a las operaciones siguientes:

a') La compensación interbancaria de cheques y talones.

b') La aceptación y la gestión de la aceptación.

c') El protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto.

No se incluye en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

i) La transmisión de los efectos y órdenes de pago a que se refiere la letra anterior, incluso la transmisión de efectos descontados.

No se incluye en la exención la cesión de efectos en comisión de cobranza. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

j) Las operaciones de compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, a excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se considerarán de colección las monedas y los billetes que no sean normalmente utilizados para su función de medio legal de pago o tengan un interés numismático, con excepción de las monedas de colección entregadas por su emisor por un importe no superior a su valor facial que estarán exentas del impuesto.

No se aplicará esta exención a las monedas de oro que tengan la consideración de oro de inversión de acuerdo con lo establecido en el número 2.º del artículo 140 de esta Ley.

k) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número, con excepción de los siguientes:

a') Los representativos de mercaderías.

b') Aquellos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble, que no tengan la naturaleza de acciones o participaciones en sociedades.

c') Aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizadas en el mercado secundario, mediante cuya transmisión se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

l) La transmisión de los valores a que se refiere la letra anterior y los servicios relacionados con ella, incluso por causa de su emisión o amortización, con las mismas excepciones.

m) La mediación en las operaciones exentas descritas en las letras anteriores de este número y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

La exención se extiende a los servicios de mediación en la transmisión o en la colocación en el mercado, de depósitos, de préstamos en efectivo o de valores, realizados por cuenta de sus entidades emisoras, de los titulares de los mismos o de otros intermediarios, incluidos los casos en que medie el aseguramiento de dichas operaciones.

n) La gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, de las Entidades de Capital-Riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los Registros especiales administrativos, de los Fondos de Pensiones, de Regulación del Mercado Hipotecario, de Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación, constituidos de acuerdo con su legislación específica.

ñ) **(Suprimida)**

19.º Las loterías, apuestas y juegos organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imponibles de los tributos sobre el juego y combinaciones aleatorias.

La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de los tributos sobre el juego, con excepción de los servicios de gestión del bingo.

20.º Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanística, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos, aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

21.º **(Suprimida)**

22.ºA) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el número 1.º del artículo 7 de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.

La exención prevista en este número no se aplicará:

a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.

Los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior tendrán una duración mínima de diez años.

b) A las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

B) A los efectos de esta ley, son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables.

23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

a´) Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos.

b´) Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.

c´) Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

d´) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.

e´) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

f´) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.

g´) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.

h´) La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a´), b´), c´), e´) y f´) anteriores.

j´) La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

24.º Las entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerará que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorrata.

Lo dispuesto en este número no se aplicará:

a) A las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización.

b) Cuando resulten procedentes las exenciones establecidas en los números 20.º y 22.º anteriores.

25.º Las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

26.º Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

27.º **(Suprimido)**

28.º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por los partidos políticos con motivo de manifestaciones destinadas a reportarles un apoyo financiero para el cumplimiento de su finalidad específica y organizadas en su exclusivo beneficio.

Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.

Tres. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser

destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8.º y 13.º, de este artículo.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso.

Artículo 20 bis. *Exención de las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital.*

Estarán exentas del impuesto, en el supuesto previsto en el artículo 8 bis.b) de esta Ley, las entregas de bienes efectuadas a favor del empresario o profesional que facilite la entrega a través de la interfaz digital, cuando dichas entregas se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

Artículo 21. *Exenciones en las exportaciones de bienes.*

Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

2.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior los bienes destinados al equipamiento o avituallamiento de embarcaciones deportivas o de recreo, de aviones de turismo o de cualquier medio de transporte de uso privado.

Estarán también exentas del impuesto:

A) Las entregas de bienes a viajeros con cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) La exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones.

b) Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad.

c) Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad.

d) Que el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial.

A los efectos de esta Ley, se considerará que los bienes conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial.

B) Las entregas de bienes efectuadas en las tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos cuando los adquirentes sean personas que salgan inmediatamente con destino a territorios terceros, así como las efectuadas a bordo de los buques o aeronaves que realicen navegaciones con destino a puertos o aeropuertos situados en territorios terceros.

3.º Las prestaciones de servicios que consistan en trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos en el territorio de aplicación del Impuesto y, seguidamente, expedidos o transportados fuera de la Comunidad

por quien ha efectuado los mencionados trabajos, por el destinatario de los mismos no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, por persona distinta de las anteriores que ostente la condición de exportador de conformidad con lo dispuesto en la normativa aduanera o, bien, por otra persona que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

La exención no se extiende a los trabajos de reparación o mantenimiento de embarcaciones deportivas o de recreo, aviones de turismo o cualquier otro medio de transporte de uso privado introducidos en régimen de tránsito o de importación temporal.

4.º Las entregas de bienes a Organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención.

No obstante, cuando quien entregue los bienes a que se refiere el párrafo anterior de este número sea un Ente público o un establecimiento privado de carácter social, se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la devolución del Impuesto soportado que no haya podido deducirse totalmente previa justificación de su importe en el plazo de tres meses desde que dichas entregas se realicen.

5.º Las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 20 de esta Ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad.

Se considerarán directamente relacionados con las mencionadas exportaciones los servicios respecto de los cuales concurran las siguientes condiciones:

a) Que se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes, a sus representantes aduaneros, o a los transitarios y consignatarios que actúen por cuenta de unos u otros.

b) Que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera del territorio de la Comunidad o a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza para su inmediata expedición fuera de dicho territorio.

La condición a que se refiere la letra b) anterior no se exigirá en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros análogos cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.

6.º Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones exentas descritas en el presente artículo.

7.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por quien ostente la condición de exportador, de conformidad con lo dispuesto en la normativa aduanera, distinto del transmitente o el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta del mismo.

Artículo 22. *Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones.*

Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento, total o parcial, y arrendamiento de los buques que se indican a continuación:

1.º Los buques aptos para navegar por alta mar que se afecten a la navegación marítima internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros, incluidos los circuitos turísticos, o de actividades industriales o de pesca.

La exención no se aplicará en ningún caso a los buques destinados a actividades deportivas, de recreo o, en general, de uso privado.

2.º Los buques afectos exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera.

La desafectación de un buque de las finalidades indicadas en el párrafo anterior producirá efectos durante un plazo mínimo de un año, excepto en los supuestos de entrega posterior del mismo.

3.º Los buques de guerra.

La exención descrita en el presente apartado queda condicionada a que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios indicados sea la propia Compañía que realiza las actividades mencionadas y utilice los buques en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia entidad pública que utilice los buques en sus fines de defensa.

A los efectos de esta Ley, se considerará:

Primero. Navegación marítima internacional, la que se realice a través de las aguas marítimas en los siguientes supuestos:

a) La que se inicie en un puerto situado en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto y termine o haga escala en otro puerto situado fuera de dicho ámbito espacial.

b) La que se inicie en un puerto situado fuera del ámbito espacial de aplicación del Impuesto y termine o haga escala en otro puerto situado dentro o fuera de dicho ámbito espacial.

c) La que se inicie y finalice en cualquier puerto, sin realizar escalas, cuando la permanencia en aguas situadas fuera del mar territorial del ámbito espacial de aplicación del Impuesto exceda de cuarenta y ocho horas.

Lo dispuesto en esta letra c) no se aplicará a los buques que realicen actividades comerciales de transporte remunerado de personas o mercancías.

En este concepto de navegación marítima internacional no se comprenderán las escalas técnicas realizadas para repostar, reparar o servicios análogos.

Segundo. Que un buque está afecto a la navegación marítima internacional, cuando sus recorridos en singladuras de dicha navegación representen más del 50 por ciento del total recorrido efectuado durante los períodos de tiempo que se indican a continuación:

a) El año natural anterior a la fecha en que se efectúen las correspondientes operaciones de reparación o mantenimiento, salvo lo dispuesto en la letra siguiente.

b) En los supuestos de entrega, construcción, transformación, adquisición intracomunitaria, importación, fletamento, total o parcial, o arrendamiento del buque o en los de desafectación de los fines a que se refiere el número 2.º anterior, el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso el período a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente.

Este criterio se aplicará también en relación con las operaciones mencionadas en la letra anterior cuando se realicen después de las citadas en la presente letra.

A efectos de lo dispuesto en esta letra, se considerará que la construcción de un buque ha finalizado en el momento de su matriculación definitiva en el Registro marítimo correspondiente.

Si, transcurridos los períodos a que se refiere esta letra b), el buque no cumpliese los requisitos que determinan la afectación a la navegación marítima internacional, se regularizará su situación tributaria en relación con las operaciones de este apartado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19, número 1.º

Dos. Las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos, incluidos los equipos de pesca, que se incorporen o se encuentren a bordo de los buques a que afectan las exenciones establecidos en el apartado anterior, siempre que se realicen durante los períodos en que dichos beneficios fiscales resulten de aplicación.

La exención quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

1.º Que el destinatario directo de dichas operaciones sea el titular de la explotación del buque o, en su caso, su propietario.

2.º Que los objetos mencionados se utilicen o, en su caso, se destinen a ser utilizados exclusivamente en la explotación de dichos buques.

3.º Que las operaciones a que afecten las exenciones se efectúen después de la matriculación definitiva de los mencionados buques en el Registro Marítimo correspondiente.

Tres. Las entregas de productos de avituallamiento para los buques que se indican a continuación, cuando se adquieran por los titulares de la explotación de dichos buques:

1.º Los buques a que se refieren las exenciones del apartado uno anterior, números 1.º y 2.º, siempre que se realicen durante los períodos en que dichos beneficios fiscales resulten de aplicación.

No obstante, cuando se trate de buques afectos a la pesca costera, la exención no se extiende a las entregas de provisiones de a bordo.

2.º Los buques de guerra que realicen navegación marítima internacional, en los términos descritos en el apartado uno.

Cuatro. Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamiento total o arrendamiento de las siguientes aeronaves:

1.º Las utilizadas exclusivamente por compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros.

2.º Las utilizadas por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas.

La exención está condicionada a que el adquirente o destinatario de los servicios indicados sea la propia compañía que realice las actividades mencionadas y utilice las aeronaves en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia entidad pública que utilice las aeronaves en las funciones públicas.

A los efectos de esta Ley, se considerará:

Primero. Navegación aérea internacional, la que se realice en los siguientes supuestos:

a) La que se inicie en un aeropuerto situado en el ámbito espacial de aplicación del impuesto y termine o haga escala en otro aeropuerto situado fuera de dicho ámbito espacial.

b) La que se inicie en un aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto y termine o haga escala en otro aeropuerto situado dentro o fuera de dicho ámbito espacial.

En este concepto de navegación aérea internacional no se comprenderán las escalas técnicas realizadas para repostar, reparar o servicios análogos.

Segundo. Que una compañía está dedicada esencialmente a la navegación aérea internacional cuando corresponda a dicha navegación más del 50 por 100 de la distancia total recorrida en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por dicha compañía durante los períodos de tiempo que se indican a continuación:

a) El año natural anterior a la realización de las operaciones de reparación o mantenimiento, salvo lo dispuesto en la letra siguiente.

b) En los supuestos de entrega, construcción, transformación, adquisición intracomunitaria, importación, fletamento total o arrendamiento de las aeronaves, el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso el período a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente.

Este criterio se aplicará también en relación con las operaciones mencionadas en la letra anterior cuando se realicen después de las citadas en la presente letra.

Si al transcurrir los períodos a que se refiere esta letra b) la compañía no cumpliese los requisitos que determinan su dedicación a la navegación aérea internacional, se regularizará su situación tributaria en relación con las operaciones de este apartado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19, número 3.º

Cinco. Las entregas, arrendamientos, reparaciones y mantenimiento de los objetos que se incorporen o se encuentren a bordo de las aeronaves a que se refieren las exenciones establecidas en el apartado anterior.

La exención quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

1.º Que el destinatario de dichas operaciones sea el titular de la explotación de la aeronave a que se refieran.

2.º Que los objetos mencionados se utilicen o, en su caso, se destinen a ser utilizados en la explotación de dichas aeronaves y a bordo de las mismas.

3.º Que las operaciones a que se refieren las exenciones se realicen después de la matriculación de las mencionadas aeronaves en el Registro de Matrícula que se determine reglamentariamente.

Seis. Las entregas de productos de avituallamiento para las aeronaves a que se refieren las exenciones establecidas en el apartado cuatro, cuando sean adquiridos por las compañías o entidades públicas titulares de la explotación de dichas aeronaves.

Siete. Las prestaciones de servicios, distintas de las relacionadas en los apartados anteriores de este artículo, realizadas para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves a los que corresponden las exenciones establecidas en los apartados uno y cuatro anteriores, o para atender las necesidades del cargamento de dichos buques y aeronaves.

Los servicios a que se refiere el párrafo anterior deberán tener por destinatarios a los titulares de la explotación de dichos buques o a las compañías o entidades públicas que utilizan dichas aeronaves.

Por excepción a lo dispuesto en el párrafo anterior, estarán exentos los servicios de carga, estiba, descarga, desestiba y transbordo, relacionados con las necesidades de cargamento de los buques contemplados en el apartado uno del artículo 22 de esta ley, prestados por profesionales estibadores, en nombre propio, a favor de empresas estibadoras y utilizados por estas en los servicios prestados, a su vez, a los titulares de la explotación de dichos buques.

Ocho. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, en los casos y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

Nueve. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas a los organismos internacionales reconocidos por España o al personal de dichos organismos con estatuto diplomático, dentro de los límites y en las condiciones fijadas en los convenios internacionales por los que se crean tales organismos o en los acuerdos de sede que sean aplicables en cada caso.

En particular, se incluirán en este apartado las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinadas a la Comunidad Europea, a la Comunidad Europea de la Energía Atómica, al Banco Central Europeo o al Banco Europeo de Inversiones, o a los organismos creados por las Comunidades a los que se aplica el Protocolo del 8 de abril de 1965 sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, dentro de los límites y conforme a las condiciones de dicho Protocolo y a los acuerdos para su aplicación o a los acuerdos de sede, siempre que con ello no se provoquen distorsiones en la competencia.

Asimismo, se incluirán en este apartado las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinadas a la Comisión o a un órgano u organismo establecidos con arreglo al Derecho de la Unión, cuando la Comisión o dicho órgano u organismo adquieran dichos bienes o servicios en el ejercicio de las tareas que les confiere el Derecho de la Unión en respuesta a la pandemia de COVID-19, excepto en caso de que los bienes y servicios adquiridos se utilicen, inmediatamente o en una fecha posterior, para entregas ulteriores a título oneroso por parte de la Comisión o de dicho órgano u organismo.

Diez. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas para:

a) Las fuerzas de los demás Estados partes del Tratado del Atlántico Norte, en los términos establecidos en el Convenio entre los Estados partes de dicho Tratado relativo al estatuto de sus fuerzas;

b) las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

Once. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas con destino a otro Estado miembro y para:

a) las fuerzas de cualquier Estado parte del Tratado del Atlántico Norte, distinto del propio Estado miembro de destino, en los términos establecidos en el Convenio entre los Estados partes de dicho Tratado relativo al estatuto de sus fuerzas;

b) las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto del propio Estado miembro de destino, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

Doce. Las entregas de oro al Banco de España.

Trece. Los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto.

Se entenderán incluidos en este apartado los transportes por vía aérea amparados por un único título de transporte que incluya vuelos de conexión aérea.

Catorce. Las prestaciones de transporte intracomunitario de bienes, definido en el artículo 72, apartado dos de esta Ley, con destino a las islas Azores o Madeira o procedentes de dichas islas.

Quince. Las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros cuando intervengan en las operaciones que estén exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en este artículo.

Dieciséis. Las operaciones exentas por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores no comprenderán las que gocen de exención en virtud de los artículos 20, 20 bis, 21 y 25 de esta ley.

Artículo 23. *Exenciones relativas a las situaciones de depósito temporal y otras situaciones.*

Uno. Estarán exentas, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes que se encuentren en situación de depósito temporal, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas de bienes anteriores y las realizadas mientras los bienes se mantengan en dicha situación.

2.º Las entregas de bienes que sean conducidos al mar territorial para incorporarlos a plataformas de perforación o de explotación para su construcción, reparación, mantenimiento, transformación o equipamiento o para unir dichas plataformas al continente.

La exención se extiende a las entregas de bienes destinados al avituallamiento de las plataformas a que se refiere el párrafo anterior.

3.º Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas de bienes descritas en el número 2.º anterior, así como con las importaciones de bienes destinados a ser colocados en las situaciones a que se refiere este apartado.

4.º Las entregas de los bienes que se encuentren en la situación indicada en el número 2.º precedente, así como las prestaciones de servicios realizadas mientras los bienes se mantengan en dicha situación.

Dos. La situación de depósito temporal, así como la colocación de los bienes en situación de depósito temporal mencionados en el presente artículo, se ajustarán a la definición, normas y requisitos establecidos por la legislación aduanera.

Tres. Las exenciones establecidas en este artículo están condicionadas, en todo caso, a que los bienes a que se refieren no sean utilizados ni destinados a su consumo final en las situaciones indicadas.

Cuatro. Las prestaciones de servicios exentas en virtud del apartado uno no comprenderán las que gocen de exención por los artículos 20, 21 y 22 de esta ley.

Artículo 24. *Exenciones relativas a regímenes aduaneros y fiscales.*

Uno. Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de los bienes que se indican a continuación:

a) Los destinados a ser vinculados al régimen de zona franca y los que estén vinculados a dicho régimen.

b) Los destinados a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo, así como de los que estén

vinculados a dichos regímenes, con excepción de la modalidad de exportación anticipada del perfeccionamiento activo.

c) Los que se encuentren vinculados al régimen de importación temporal con exención total de derechos de importación o de tránsito externo.

d) Los comprendidos en el artículo 18, apartado uno, número 2.º, que se encuentren al amparo del régimen fiscal de importación temporal o del régimen de tránsito interno.

e) Los destinados a ser vinculados al régimen de depósito aduanero y los que estén vinculados a dicho régimen.

f) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen.

2.º Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las entregas descritas en el número anterior.

3.º Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las siguientes operaciones y bienes:

a) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de zona franca.

b) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de tránsito externo.

c) Las importaciones de los bienes comprendidos en el artículo 18, apartado uno, número 2.º, que se coloquen al amparo del régimen fiscal de importación temporal o del tránsito interno.

d) Las importaciones de bienes que se vinculen a los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo.

e) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito aduanero.

f) Las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de importación temporal con exención total.

g) Las importaciones de bienes que se vinculen a un régimen de depósito distinto del aduanero exentas conforme el artículo 65 de esta ley.

h) Los bienes vinculados a los regímenes descritos en las letras a), b), c), d), e) y g) anteriores.

Dos. Los regímenes a que se refiere el apartado anterior son los definidos en la legislación aduanera y su vinculación y permanencia en ellos se ajustarán a las normas y requisitos establecidos en dicha legislación.

El régimen fiscal de perfeccionamiento activo se autorizará respecto de los bienes que quedan excluidos del régimen aduanero de la misma denominación, con sujeción, en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.

El régimen fiscal de importación temporal se autorizará respecto de los bienes procedentes de los territorios comprendidos en el artículo 3, apartado dos, número 1.º, letra b), de esta ley, cuya importación temporal se beneficie de exención total de derechos de importación o se beneficiaría de dicha exención si los bienes procediesen de terceros países.

A los efectos de esta ley, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el definido en el apartado quinto del Anexo de la misma.

Tres. Las exenciones descritas en el apartado uno se aplicarán mientras los bienes a que se refieren permanezcan vinculados a los regímenes indicados.

Cuatro. Las exenciones relativas a los regímenes aduaneros y fiscales están condicionadas, en todo caso, a que los bienes a que se refieren no sean utilizados ni destinados a su consumo final durante la vigencia de los mismos, sin perjuicio de los bienes incorporados a los procesos de transformación que se realicen al amparo de los regímenes aduanero y fiscal de perfeccionamiento activo.

Cinco. Las prestaciones de servicios exentas por aplicación del apartado uno no comprenderán las que gocen de exención en virtud del artículo 20 de esta ley.

Artículo 25. *Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.*

Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de

cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, que disponga de un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por un Estado miembro distinto del Reino de España, que haya comunicado dicho número de identificación fiscal al vendedor.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que el vendedor haya incluido dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias prevista en el artículo 164, apartado uno, número 5.º, de esta Ley, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

La exención descrita en este apartado no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en el Estado miembro de destino en virtud de los criterios contenidos en el artículo 14, apartados uno y dos, de esta Ley.

Tampoco se aplicará esta exención a las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, regulado en el capítulo IV del título IX de esta Ley.

Dos. Las entregas de medios de transportes nuevos, efectuadas en las condiciones indicadas en el apartado uno, cuando los adquirentes en destino sean las personas comprendidas en el penúltimo párrafo del apartado precedente o cualquiera otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional.

Tres. Las entregas de bienes comprendidas en el artículo 9, número 3.º de esta Ley a las que resultaría aplicable la exención del apartado uno si el destinatario fuese otro empresario o profesional.

Cuatro. Las entregas de bienes efectuadas en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna en las condiciones previstas en el artículo 9 bis, apartado dos, de esta Ley.

CAPÍTULO II

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 26. *Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes.*

Estarán exentas del impuesto:

Uno. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 de esta Ley.

Dos. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiera estado, en todo caso, exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el Capítulo III de este Título.

Tres. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que concurran los siguientes requisitos:

1º. Que se realicen por un empresario o profesional que:

a) No esté establecido ni identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, y

b) Que esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en otro Estado miembro de la Comunidad.

2º. Que se efectúen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en el interior del territorio de aplicación del impuesto por el propio adquirente.

3º. Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentre identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.

4º. Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a quienes no les afecte la no sujeción establecida en

el artículo 14 de esta Ley y que tengan atribuido un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española

Cuatro. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en los artículos 119 o 119 bis de esta Ley, el derecho a la devolución total del Impuesto que se hubiese devengado por las mismas.

CAPÍTULO III

Importaciones de bienes

Artículo 27. *Importaciones de bienes cuya entrega en el interior estuviese exenta del impuesto.*

Estarán exentas del impuesto las importaciones de los siguientes bienes:

1.º La sangre, el plasma sanguíneo y los demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano para fines médicos o de investigación o para su procesamiento por idénticos fines.

2.º Los buques y los objetos para ser incorporados a ellos a que se refieren las exenciones establecidas en el artículo 22, apartados uno y dos de esta Ley.

3.º Las aeronaves y los objetos para ser incorporados a ellas a que se refieren las exenciones establecidas en el artículo 22, apartados cuatro y cinco de esta Ley.

4.º Los productos de avituallamiento que, desde el momento en que se produzca la entrada en el ámbito espacial de aplicación del impuesto hasta la llegada al puerto o puertos situados en dicho ámbito territorial y durante la permanencia en los mismos por el plazo necesario para el cumplimiento de sus fines, se hayan consumido o se encuentren a bordo de los buques a los que corresponden las exenciones de las entregas de avituallamientos establecidas en el artículo 22, apartado tres de esta Ley, con las limitaciones previstas en dicho precepto.

5.º Los productos de avituallamiento que, desde la entrada en el ámbito espacial de aplicación del impuesto hasta la llegada al aeropuerto o aeropuertos situados en dicho ámbito territorial y durante la permanencia en los mismos por el plazo necesario para el cumplimiento de sus fines, se hayan consumido o se encuentren a bordo de las aeronaves a que afectan las exenciones correspondientes a las entregas de avituallamientos establecidas en el artículo 22, apartado seis de esta Ley y en las condiciones previstas en él.

6.º Los productos de avituallamiento que se importen por las empresas titulares de la explotación de los buques y aeronaves a que afectan las exenciones establecidas en el artículo 22, apartados tres y seis, de esta Ley, con las limitaciones establecidas en dichos preceptos y para ser destinados exclusivamente a los mencionados buques y aeronaves.

7.º Las divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, a excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.

8.º Los títulos-valores.

9.º **(Suprimido)**

10.º El oro importado directamente por el Banco de España.

11.º Los bienes destinados a las plataformas a que se refiere el artículo 23, apartado uno, número 2.º, de esta Ley, cuando se destinen a los mismos fines mencionados en dicho precepto.

12.º Los bienes cuya expedición o transporte tenga como punto de llegada un lugar situado en otro Estado miembro, siempre que la entrega ulterior de dichos bienes efectuada por el importador o su representante fiscal estuviese exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley.

La exención prevista en este número quedará condicionada al cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 28. *Importaciones de bienes personales por traslado de residencia habitual.*

Uno. Estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes personales pertenecientes a personas físicas que trasladen su residencia habitual desde un territorio tercero al Reino de España.

Dos. La exención quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

1.º Los interesados deberán haber tenido su residencia habitual fuera de la Comunidad al menos durante los doce meses consecutivos anteriores al traslado.

2.º Los bienes importados habrán de destinarse en la nueva residencia a los mismos usos o finalidades que en la anterior.

3.º Que los bienes hubiesen sido adquiridos o importados en las condiciones normales de tributación en el país de origen o procedencia y no se hubieran beneficiado de ninguna exención o devolución de las cuotas devengadas con ocasión de su salida de dicho país.

Se considerará cumplido este requisito cuando los bienes se hubiesen adquirido o importado al amparo de las exenciones establecidas en los regímenes diplomático o consular en favor de los miembros de los organismos internacionales reconocidos y con sede en el Estado de origen, con los límites y condiciones fijados por los Convenios internacionales por los que se crean dichos organismos o por los Acuerdos de sede.

4.º Que los bienes objeto de importación hubiesen estado en posesión del interesado o, tratándose de bienes no consumibles, hubiesen sido utilizados por él en su antigua residencia durante un período mínimo de seis meses antes de haber abandonado dicha residencia.

No obstante, cuando se trate de vehículos provistos de motor mecánico para circular por carretera, sus remolques, caravanas de cámping, viviendas transportables, embarcaciones de recreo y aviones de turismo, que se hubiesen adquirido o importado al amparo de las exenciones a que se refiere el segundo párrafo del número 3.º anterior, el período de utilización descrito en el párrafo precedente habrá de ser superior a doce meses.

No se exigirá el cumplimiento de los plazos establecidos en este número, en los casos excepcionales en que se admita por la legislación aduanera a efectos de los derechos de importación.

5.º Que la importación de los bienes se realice en el plazo máximo de doce meses a partir de la fecha del traslado de residencia al territorio de aplicación del impuesto.

No obstante, los bienes personales podrán importarse antes del traslado, previo compromiso del interesado de establecer su nueva residencia antes de los seis meses siguientes a la importación, pudiendo exigirse garantía en cumplimiento de dicho compromiso.

En el supuesto a que se refiere el párrafo anterior, los plazos establecidos en el número anterior se calcularán con referencia a la fecha de la importación.

6.º Que los bienes importados con exención no sean transmitidos, cedidos o arrendados durante el plazo de doce meses posteriores a la importación, salvo causa justificada.

El incumplimiento de este requisito determinará la exacción del impuesto referido a la fecha en que se produjera dicho incumplimiento.

Tres. Quedan excluidos de la exención los siguientes bienes:

1.º Los productos alcohólicos comprendidos en los códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel aduanero.

2.º El tabaco en rama o manufacturado.

No obstante, los bienes comprendidos en este número 2.º y en el 1.º anterior podrán ser importados con exención hasta el límite de las cantidades autorizadas con franquicia en el régimen de viajeros regulado en el artículo 35 de esta Ley.

3.º Los medios de transporte de carácter industrial.

4.º Los materiales de uso profesional distintos de instrumentos portátiles para el ejercicio de la profesión u oficio del importador.

5.º Los vehículos de uso mixto utilizados para fines comerciales o profesionales.

Artículo 29. *Concepto de bienes personales.*

A los efectos de esta Ley, se considerarán bienes personales los destinados normalmente al uso personal del interesado o de las personas que convivan con él o para las necesidades de su hogar, siempre que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse su afectación a una actividad empresarial o profesional.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, constituyen también bienes personales los instrumentos portátiles necesarios para el ejercicio de la profesión u oficio del importador.

Artículo 30. *Importaciones de bienes personales destinados al amueblamiento de una vivienda secundaria.*

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de bienes personales efectuadas por particulares, con el fin de amueblar una vivienda secundaria del importador.

Dos. La exención establecida en el apartado anterior quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

1.º Los establecidos en el apartado dos, números 2.º, 3.º, 4.º y 6.º, del artículo 28 de esta Ley, en cuanto sean aplicables.

2.º Que el importador fuese propietario de la vivienda secundaria o, en su caso, arrendatario de la misma, por un plazo mínimo de doce meses.

3.º Que los bienes importados correspondan al mobiliario o ajuar normal de la vivienda secundaria.

Artículo 31. *Importaciones de bienes personales por razón de matrimonio.*

Uno. Estarán exentas las importaciones de los bienes integrantes del ajuar y los objetos de mobiliario, incluso nuevos, pertenecientes a personas que, con ocasión de su matrimonio, trasladen su residencia habitual desde terceros países al territorio de aplicación del impuesto.

Dos. La exención quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

1.º Los establecidos en el artículo 28, apartado dos, números 1.º, 3.º y 6.º, de esta Ley.

2.º Que el interesado aporte la prueba de su matrimonio y, en su caso, de la iniciación de las gestiones oficiales para su celebración.

3.º Que la importación se efectúe dentro del período comprendido entre los dos meses anteriores y los cuatro meses posteriores a la celebración del matrimonio.

La Administración podrá exigir garantía suficiente en los supuestos en que la importación se efectúe antes de la fecha de celebración del matrimonio.

Tres. La exención se extiende también a las importaciones de los regalos ofrecidos normalmente por razón de matrimonio, efectuados por personas que tengan su residencia habitual fuera de la Comunidad y recibidos por aquellas otras a las que se refiere el apartado uno anterior, siempre que el valor unitario de los objetos ofrecidos como regalo no excediera de 200 euros.

Cuatro. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación a los vehículos con motor mecánico para circular por carretera, sus remolques, caravanas de cámping, viviendas transportables, embarcaciones de recreo y aviones de turismo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 28 de esta Ley.

Cinco. Se excluyen igualmente de la exención los productos comprendidos en el artículo 28, apartado tres, números 1.º y 2.º de esta Ley con las excepciones consignadas en dicho precepto.

Seis. La falta de justificación del matrimonio, en el plazo de cuatro meses a partir de la fecha indicada para la celebración del mismo, determinará la exacción del impuesto referida a la fecha en que tuvo lugar la importación.

Artículo 32. *Importaciones de bienes personales por causa de herencia.*

Uno. Estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones de bienes personales adquiridos mortis causa, cuando se efectúen por personas físicas que tengan su residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto.

Dos. La exención sólo se aplicará respecto de los bienes importados en el plazo de dos años a partir del momento en que el interesado hubiese entrado en posesión de los bienes adquiridos, salvo causas excepcionales apreciadas por la Administración.

Tres. Lo dispuesto en los apartados anteriores se aplicará también a las importaciones de bienes personales adquiridos mortis causa por entidades sin fines de lucro establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

Cuatro. Quedan excluidos de la exención los siguientes bienes:

1.º Los productos alcohólicos comprendidos en los códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel aduanero.

2.º El tabaco en rama o manufacturado.

3.º Los medios de transporte de carácter industrial.

4.º Los materiales de uso profesional distintos de los instrumentos portátiles necesarios para el ejercicio de la profesión del difunto.

5.º Las existencias de materias primas y de productos terminados o semiterminados.

6.º El ganado vivo y las existencias de productos agrícolas que excedan de las cantidades correspondientes a un aprovisionamiento familiar normal.

Artículo 33. *Importaciones de bienes muebles efectuadas por estudiantes.*

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones del ajuar, material de estudio y otros bienes muebles usados que constituyan el equipamiento normal de una habitación de estudiante, pertenecientes a personas que vayan a residir temporalmente en el territorio de aplicación del impuesto para realizar en él sus estudios y que se destinen a su uso personal mientras duren los mismos.

Para la aplicación de esta exención se entenderá por:

a) Estudiante: Toda persona regularmente inscrita en un centro de enseñanza establecido en el territorio de aplicación del impuesto para seguir con plena dedicación los cursos que se impartan en dicho centro.

b) Ajuar: La ropa de uso personal o de casa, incluso en estado nuevo.

c) Material de estudio: Los objetos e instrumentos empleados normalmente por los estudiantes para la realización de sus estudios.

Dos. La exención se concederá solamente una vez por año escolar.

Artículo 34. *Importaciones de bienes de escaso valor.*

(Suprimido)

Artículo 35. *Importaciones de bienes en régimen de viajeros.*

Uno. Estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones de los bienes contenidos en los equipajes personales de los viajeros procedentes de países terceros, con las limitaciones y requisitos que se indican a continuación:

1.º Que las mencionadas importaciones no tengan carácter comercial, en los términos previstos en el artículo 21, número 2.º, letra A), letra d).

2.º Que el valor global de los citados bienes no exceda, por persona, de 300 euros. No obstante, cuando se trate de viajeros que lleguen al territorio de aplicación del impuesto por vía marítima o aérea, este importe ascenderá a 430 euros.

En todo caso, tratándose de viajeros menores de quince años de edad, el valor global admitido con exención será 150 euros.

Cuando el valor global exceda de las cantidades indicadas, la exención se concederá hasta el límite de dichas cantidades, exclusivamente para aquellos bienes que, importados separadamente, hubiesen podido beneficiarse de la exención.

Para la determinación de los límites de exención señalados anteriormente no se computará el valor de los bienes que sean objeto de importación temporal o de reimportación derivada de una previa exportación temporal, ni el de los medicamentos necesarios para uso normal del viajero.

Dos. A los efectos de esta exención, se considerarán equipajes personales de los viajeros, el conjunto de equipajes que presenten a la Aduana en el momento de su llegada, así como los que se presenten con posterioridad, siempre que se justifique que, en el momento de la salida, fueron registrados en la empresa responsable de su transporte como equipajes acompañados.

No constituyen equipajes personales los combustibles que excedan de las siguientes cantidades:

a) Los contenidos en los depósitos normales de combustible de los medios de transporte motorizados.

b) Los contenidos en depósitos portátiles de combustible hasta un máximo de 10 litros.

Tres. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado uno, estarán exentas del Impuesto las siguientes importaciones de bienes:

a) Labores del tabaco:

Cigarrillos: 200 unidades;
Puritos (cigarros con un peso máximo 3 gramos unidad): 100 unidades;
Cigarros puros: 50 unidades;
Tabaco para fumar: 250 gramos.

Para todo viajero, la franquicia se podrá aplicar a cualquier combinación de labores del tabaco, siempre que el total de los porcentajes utilizados de cada franquicia autorizada no supere el 100 por ciento.

b) Alcoholes y bebidas alcohólicas:

Bebidas destiladas y bebidas espirituosas de una graduación alcohólica superior a 22 por 100 vol.; alcohol etílico, no desnaturalizado, de 80 por 100 vol. o más: 1 litro en total;

Bebidas destiladas y bebidas espirituosas, aperitivos a base de vino o de alcohol, tafia, sake o bebidas similares de una graduación alcohólica igual o inferior a 22 por 100 vol; vinos espumosos y generosos: 2 litros en total;

Otros vinos: 4 litros en total;

Cerveza: 16 litros en total.

Para todo viajero, la franquicia se podrá aplicar a cualquier combinación de los tipos de alcohol y bebidas alcohólicas mencionados, siempre que el total de los porcentajes utilizados de cada franquicia autorizada no supere el 100 por ciento.

El valor de estos bienes no se computará para la determinación de los límites de valor global señalados en el apartado uno precedente.

Los viajeros menores de diecisiete años de edad no se beneficiarán de las exenciones señaladas en este apartado.

Cuatro. Cuando el viajero proceda de un país tercero en régimen de tránsito, y acredite que los bienes han sido adquiridos en las condiciones normales de tributación de otro Estado miembro, la importación de dichos bienes efectuada al amparo del régimen de viajeros estará exenta, sin sujeción a los límites de valor global y de cantidad establecidos en los apartados uno y tres anteriores. A estos efectos, no se considerarán en régimen de tránsito los pasajeros que sobrevuelen el territorio de aplicación del impuesto sin aterrizar en él.

Cinco. Los límites previstos para la exención del Impuesto que se establecen en este artículo se reducirán a la décima parte de las cantidades señaladas cuando los bienes a que se refieran se importen por el personal de los medios de transporte utilizados en el tráfico internacional y con ocasión de los desplazamientos efectuados en el ejercicio de sus actividades profesionales.

Artículo 36. *Importaciones de pequeños envíos.*

Uno. Estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las importaciones de pequeños envíos, procedentes de países terceros, que no constituyan una expedición comercial y se remitan por un particular con destino a otro particular que se encuentre en territorio de aplicación del impuesto.

Dos. A estos efectos, se considerarán pequeños envíos sin carácter comercial aquellos en los que concurran los siguientes requisitos:

1.º Que se importen ocasionalmente.

2.º Que comprendan exclusivamente bienes de uso personal del destinatario o de su familia y que, por su naturaleza o cantidad, no pueda presumirse su afectación a una actividad empresarial o profesional.

3.º Que se envíen por el remitente a título gratuito.

4.º Que el valor global de los bienes importados no exceda de 45 euros.

Tres. La exención se aplicará también a los bienes que se relacionan y hasta las cantidades que igualmente se indican a continuación:

a) Labores del tabaco:

– cigarrillos: 50 unidades, o
– puritos (cigarros con un peso máximo de tres gramos unidad): 25 unidades, o
– cigarros puros: 10 unidades, o
– tabaco para fumar: 50 gramos.

b) Alcoholes y bebidas alcohólicas:

– bebidas destiladas y bebidas espirituosas de una graduación alcohólica superior a 22 por 100 vol.; alcohol etílico, no desnaturalizado, de 80 por 100 vol. o más:

Una botella estándar (hasta un litro), o

– bebidas destiladas y bebidas espirituosas, aperitivos a base de vino o de alcohol, tafia, sake o bebidas similares de una graduación alcohólica igual o inferior a 22 por 100 vol.; vinos espumosos y generosos: Una botella estándar (hasta un litro), u
– otros vinos: Dos litros en total.

c) Perfumes: 50 gramos, y aguas de tocador: 1/4 de litro u ocho onzas.
d) Café: 500 gramos, o extractos y esencias de café: 200 gramos.
e) Té: 100 gramos, o extractos y esencias de té: 40 gramos.

Si los bienes comprendidos en este apartado excedieran de las cantidades señaladas, se excluirán en su totalidad del beneficio de la exención.

Artículo 37. *Importaciones de bienes con ocasión del traslado de la sede de actividad.*

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de los bienes de inversión afectos a la actividad empresarial o profesional de una empresa de producción o de servicios que cesa definitivamente en su actividad empresarial en un país tercero para desarrollar una similar en el territorio de aplicación del impuesto.

La exención no alcanzará a los bienes pertenecientes a empresas establecidas en un país tercero cuya transferencia al territorio de aplicación del impuesto se produzca con ocasión de la fusión con una empresa establecida previamente en este territorio o de la absorción por una de estas empresas, sin que se inicie una actividad nueva.

Si la empresa que transfiere su actividad se dedicase en el lugar de procedencia al desarrollo de una actividad ganadera, la exención se aplicará también al ganado vivo utilizado en dicha explotación.

Quedarán excluidos de la presente exención los siguientes bienes:

a) Los medios de transporte que no tengan el carácter de instrumentos de producción o de servicios.
b) Las provisiones de toda clase destinadas al consumo humano o a la alimentación de los animales.
c) Los combustibles.
d) Las existencias de materias primas, productos terminados o semiterminados.
e) El ganado que esté en posesión de los tratantes de ganado.

Dos. La exención establecida en el apartado anterior quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que los bienes importados hayan sido utilizados por la empresa durante un período mínimo de doce meses antes del cese de la actividad en el lugar de procedencia.
b) Que se destinen a los mismos usos en el territorio de aplicación del impuesto.
c) Que la importación de los bienes se efectúe dentro del plazo de doce meses siguientes al cese de la actividad en el lugar de procedencia.
d) Que los bienes importados no se destinen al desarrollo de una actividad que consista fundamentalmente en la realización de operaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 20 de esta Ley.

e) Que los bienes sean adecuados a la naturaleza e importancia de la empresa considerada.

f) Que la empresa, que transfiera su actividad al territorio de aplicación del impuesto, presente declaración de alta como sujeto pasivo del impuesto antes de realizar la importación de los bienes.

Artículo 38. *Bienes obtenidos por productores agrícolas o ganaderos en tierras situadas en terceros países.*

Uno. Estarán exentas las importaciones de productos agrícolas, ganaderos, hortícolas o silvícolas procedentes de tierras situadas en un país tercero contiguo al territorio de aplicación del impuesto, obtenidos por productores cuya sede de explotación se encuentre en el mencionado territorio en la proximidad inmediata de aquel país.

Dos. La exención prevista en este artículo estará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Los productos ganaderos deben proceder de animales criados, adquiridos o importados en las condiciones generales de tributación de la Comunidad.

2.º Los caballos de raza pura no podrán tener más de seis meses de edad y deberán haber nacido en el país tercero de un animal fecundado en el territorio de aplicación del impuesto y exportado temporalmente para parir.

3.º Los bienes deberán ser importados por el productor o por persona que actúe en nombre y por cuenta de él.

Artículo 39. *Semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo y de los vegetales.*

Uno. Estarán exentas del impuesto, a condición de reciprocidad, las importaciones de semillas, abonos y productos para el tratamiento del suelo y de los vegetales, destinados a la explotación de tierras situadas en la proximidad inmediata de un país tercero y explotadas por productores agrícolas cuya sede de explotación se encuentre en dicho país tercero, en la proximidad inmediata del territorio de aplicación del impuesto.

Dos. La exención estará condicionada a los siguientes requisitos:

1.º Que los mencionados productos se importen en cantidades no superiores a las necesarias para la explotación de las tierras a que se destinen.

2.º Que la importación se efectúe por el productor o por persona que actúe en nombre y por cuenta de él.

Artículo 40. *Importaciones de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinados a la investigación.*

Estarán exentas del impuesto las importaciones, a título gratuito, de animales especialmente preparados para ser utilizados en laboratorios y de sustancias biológicas y químicas procedentes de países terceros, siempre que unos y otras se importen por establecimientos públicos, o servicios dependientes de ellos, que tengan por objeto esencial la enseñanza o investigación científica, o, previa autorización, por establecimientos privados dedicados también esencialmente a las mismas actividades.

La exención establecida en este artículo se concederá con los mismos límites y condiciones fijados en la legislación aduanera.

Artículo 41. *Importaciones de sustancias terapéuticas de origen humano y de reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos y de los tejidos humanos.*

Uno. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27, número 1.º, de esta Ley, estarán exentas del impuesto las importaciones de sustancias terapéuticas de origen humano y de reactivos destinados a la determinación de los grupos sanguíneos y de los tejidos humanos.

La exención alcanzará también a los embalajes especiales indispensables para el transporte de dichos productos, así como a los disolventes y accesorios necesarios para su conservación y utilización.

Dos. A estos efectos, se considerarán:

«Sustancias terapéuticas de origen humano»: La sangre humana y sus derivados, tales como sangre humana total, plasma humano desecado, albúmina humana y soluciones estables de proteínas plasmáticas humanas, inmoglobulina y fibrinógeno humano.

«Reactivos para la determinación de los grupos sanguíneos»: Todos los reactivos de origen humano, vegetal u otro, para la determinación de los grupos sanguíneos y la detección de incompatibilidades sanguíneas.

«Reactivos para la determinación de los grupos de tejidos humanos»: Todos los reactivos de origen humano, animal, vegetal u otro, para la determinación de los grupos de los tejidos humanos.

Tres. Esta exención sólo se aplicará cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que se destinen a organismos o laboratorios autorizados por la Administración, para su utilización exclusiva en fines médicos o científicos con exclusión de toda operación comercial.

2.º Que los bienes importados se presenten en recipientes provistos de una etiqueta especial de identificación.

3.º Que la naturaleza y destino de los productos importados se acredite en el momento de la importación mediante un certificado expedido por organismo habilitado para ello en el país de origen.

Artículo 42. *Importaciones de sustancias de referencia para el control de calidad de los medicamentos.*

Estarán exentas del impuesto las importaciones de muestras de sustancias referenciadas, autorizadas por la Organización Mundial de la Salud para el control de calidad de las materias utilizadas para la fabricación de medicamentos, cuando se importen por entidades autorizadas para recibir dichos envíos con exención.

Artículo 43. *Importaciones de productos farmacéuticos utilizados con ocasión de competiciones deportivas internacionales.*

Estarán exentas del impuesto las importaciones de los productos farmacéuticos destinados al uso de las personas o de los animales que participen en competiciones deportivas internacionales, en cantidades apropiadas a sus necesidades durante el tiempo de su permanencia en el territorio de aplicación del impuesto.

Artículo 44. *Importaciones de bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos.*

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de los siguientes bienes, que se realicen por entidades públicas o por organismos privados autorizados, de carácter caritativo o filantrópico:

1.º Los bienes de primera necesidad, adquiridos a título gratuito, para ser distribuidos gratuitamente a personas necesitadas.

A estos efectos, se entiende por bienes de primera necesidad los que sean indispensables para la satisfacción de necesidades inmediatas de las personas, tales como alimentos, medicamentos y ropa de cama y de vestir.

2.º Los bienes de cualquier clase, que no constituyan el objeto de una actividad comercial, remitidos a título gratuito por personas o entidades establecidas fuera de la Comunidad y destinados a las colectas de fondos organizadas en el curso de manifestaciones ocasionales de beneficencia en favor de personas necesitadas.

3.º Los materiales de equipamiento y de oficina, que no constituyan el objeto de una actividad comercial, remitidos, a título gratuito, por personas o entidades establecidas fuera de la Comunidad para las necesidades del funcionamiento y de la realización de los objetivos caritativos y filantrópicos que persiguen dichos organismos.

Dos. La exención no alcanza a los siguientes bienes:

a) Los productos alcohólicos comprendidos en los códigos NC 22.03 a 22.08 del Arancel aduanero.

b) El tabaco en rama o manufacturado.

c) El café y el té.
d) Los vehículos de motor distintos de las ambulancias.

Tres. Los bienes a que se refiere el apartado uno anterior no podrán ser utilizados, prestados, arrendados o cedidos a título oneroso o gratuito para fines distintos de los previstos en los números 1.º y 2.º de dicho apartado sin que dichas operaciones se hayan comunicado previamente a la Administración.

En caso de incumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior o cuando los organismos a que se refiere este artículo dejasen de cumplir los requisitos que justificaron la aplicación de la exención, se exigirá el pago del impuesto con referencia a la fecha en que se produjeran dichas circunstancias.

No obstante, los mencionados bienes podrán ser objeto de préstamo, arrendamiento o cesión, sin pérdida de la exención, cuando dichas operaciones se realicen en favor de otros organismos que cumplan los requisitos previstos en el presente artículo.

Artículo 45. *Bienes importados en beneficio de personas con minusvalía.*

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de bienes especialmente concebidos para la educación, el empleo o la promoción social de las personas físicas o mentalmente disminuidas, efectuadas por instituciones u organismos debidamente autorizados que tengan por actividad principal la educación o asistencia a estas personas, cuando se remitan gratuitamente y sin fines comerciales a las mencionadas instituciones u organismos.

La exención se extenderá a las importaciones de los repuestos, elementos o accesorios de los citados bienes y de las herramientas o instrumentos utilizados en su mantenimiento, control, calibrado o reparación, cuando se importen conjuntamente con los bienes o se identifique que correspondan a ellos.

Dos. Los bienes importados con exención podrán ser prestados, alquilados o cedidos, sin ánimo de lucro, por las entidades o establecimientos beneficiarios a las personas mencionadas en el apartado anterior, sin pérdida del beneficio de la exención.

Tres. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado precedente, a las exenciones reguladas en este artículo y en relación con los fines descritos en él, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 44, apartado tres, de esta Ley.

Artículo 46. *Importaciones de bienes en beneficio de las víctimas de catástrofes.*

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de bienes de cualquier clase, efectuadas por entidades públicas o por organismos privados o autorizados, de carácter caritativo o filantrópico, siempre que se destinen a los siguientes fines:

1.º La distribución gratuita a las víctimas de catástrofes que afecten al territorio de aplicación del impuesto.

2.º La cesión de uso gratuita a las víctimas de dichas catástrofes, manteniendo los mencionados organismos la propiedad de los bienes.

Dos. Igualmente estarán exentas las importaciones de bienes efectuadas por unidades de socorro para atender sus necesidades durante el tiempo de su intervención en auxilio de las citadas personas.

Tres. Se excluirán de la exención establecida en el presente artículo los materiales de cualquier clase destinados a la reconstrucción de las zonas siniestradas.

Cuatro. La exención contemplada en este artículo quedará condicionada a la previa autorización de la Comisión de las Comunidades Europeas. No obstante, hasta que se conceda la mencionada autorización podrá realizarse la importación con suspensión provisional del pago del impuesto, si el importador presta garantía suficiente.

Cinco. En las exenciones reguladas en este artículo y en relación con los fines que las condicionan, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 44, apartado tres, de esta Ley.

Artículo 47. *Importaciones de bienes efectuadas en el marco de ciertas relaciones internacionales.*

Estarán exentas del impuesto las importaciones, desprovistas de carácter comercial, de los siguientes bienes:

1.º Las condecoraciones concedidas por las autoridades de un país tercero a personas que tengan su residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto.

2.º Las copas, medallas y objetos similares que tengan carácter esencialmente simbólico y sean concedidos en un país tercero a personas que tengan su residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto, en homenaje a la actividad que dichas personas hayan desarrollado en las artes, las ciencias, los deportes o los servicios públicos, o en reconocimiento de sus méritos con ocasión de un acontecimiento concreto, siempre que se importen por los propios interesados.

3.º Los bienes comprendidos en el número anterior que sean ofrecidos gratuitamente por autoridades o personas establecidas en un país tercero para ser entregados, por las mismas causas, en el interior del territorio de aplicación del impuesto.

4.º Las recompensas, trofeos, recuerdos de carácter simbólico y de escaso valor destinados a ser distribuidos gratuitamente a personas que tengan su residencia habitual fuera del territorio de aplicación del impuesto con ocasión de congresos, reuniones de negocios o manifestaciones similares de carácter internacional que tengan lugar en el territorio de aplicación del impuesto.

5.º Los bienes que en concepto de obsequio y con carácter ocasional:

a) Se importen por personas que, teniendo su residencia habitual en el ámbito espacial del impuesto, hubiesen realizado una visita oficial a un país tercero y hubiesen recibido tales obsequios de las autoridades de ese país con ocasión de dicha visita.

b) Se importen por personas que efectúen una visita oficial al territorio de aplicación del impuesto para entregarlos como regalo a las autoridades de este territorio con ocasión de dicha visita.

c) Se envíen, en concepto de regalo, a las autoridades, corporaciones públicas o agrupaciones que ejerzan actividades de interés público en el territorio de aplicación del impuesto, por las autoridades, corporaciones o agrupaciones de igual naturaleza de un país tercero en prueba de amistad o buena voluntad.

En todos los casos a que se refiere este número quedarán excluidos de la exención los productos alcohólicos y el tabaco en rama o manufacturado.

Lo dispuesto en este número se aplicará sin perjuicio de las disposiciones relativas al régimen de viajeros.

6.º Los bienes donados a los Reyes de España.

7.º Los bienes que normalmente puedan considerarse como destinados a ser utilizados o consumidos durante su permanencia oficial en el territorio de aplicación del impuesto por los Jefes de los Estados extranjeros, por quienes los representen o por quienes tengan prerrogativas análogas, a condición de reciprocidad.

Artículo 48. *Importaciones de bienes con fines de promoción comercial.*

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de los siguientes bienes:

1.º Las muestras de mercancías sin valor comercial estimable.

La exención de este número se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en el número 4.º, letra a), siguiente.

2.º Los impresos de carácter publicitario, tales como catálogos, listas de precios, instrucciones de uso o folletos comerciales que se refieran a:

a) Mercancías destinadas a la venta o arrendamiento por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de la Comunidad.

b) Prestaciones de servicios en materia de transporte, de seguro comercial o de banca, ofrecidas por personas establecidas en un país tercero.

La exención de este número quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Los impresos deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca, venda o alquile las mercancías o que ofrezca las prestaciones de servicios a que se refieran.

b) Cada envío comprenderá un solo ejemplar de cada documento o, si comprendiese varios ejemplares, el peso bruto total no podrá exceder de un kilogramo.

c) Los impresos no deberán ser objeto de envíos agrupados de un mismo remitente a un mismo destinatario.

3.º Los objetos de carácter publicitario que, careciendo de valor comercial intrínseco, se remitan gratuitamente por los proveedores a sus clientes, siempre que no tengan otra finalidad económica distinta de la publicitaria.

4.º Los bienes que a continuación se relacionan, destinados a una exposición o manifestación similar:

a) Las pequeñas muestras representativas de mercancías.

La exención quedará condicionada a la concurrencia de los requisitos que a continuación se relacionan:

a') Que sean importadas gratuitamente como tales o que sean obtenidas en la manifestación a partir de las mercancías importadas a granel.

b') Que se distribuyan gratuitamente al público durante la manifestación o exposición para su utilización o consumo.

c') Que sean identificables como muestras de carácter publicitario de escaso valor unitario.

d') Que no sean susceptibles de ser comercializadas y se presenten, en su caso, en envases que contengan una cantidad de mercancías inferior a la más pequeña cantidad de la misma mercancía ofrecida efectivamente en el comercio.

e') Tratándose de muestras de los productos alimenticios y bebidas no acondicionados en la forma indicada en la letra anterior, que se consuman en el acto en la propia manifestación.

f') Que su valor global y cantidad estén en consonancia con la naturaleza de la exposición o manifestación, el número de visitantes y la importancia de la participación del expositor.

b) Los que hayan de utilizarse exclusivamente en la realización de demostraciones o para permitir el funcionamiento de máquinas o aparatos presentados en dichas exposiciones o manifestaciones.

La exención estará condicionada a los siguientes requisitos:

a') Que los bienes importados sean consumidos o destruidos en el curso de la manifestación o exposición.

b') Que su valor global y cantidad sea proporcionada a la naturaleza de la exposición o manifestación, al número de visitantes y la importancia de la participación del expositor.

c) Los materiales de escaso valor, tales como pinturas, barnices, papeles pintados o similares, utilizados para la construcción, instalación o decoración de los pabellones de los expositores y que se utilicen al emplearlos en dichos fines.

d) Los impresos, catálogos, prospectos, listas de precios, carteles, calendarios, fotografías no enmarcadas o similares distribuidos gratuitamente con fines exclusivos de publicidad de los bienes objeto de la exposición o manifestación.

La exención quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

a') Que los bienes importados se destinen exclusivamente a ser distribuidos gratuitamente al público en el lugar de la exposición o manifestación.

b') Que, por su valor global y cantidad, sean proporcionados a la naturaleza de la manifestación, al número de sus visitantes y la importancia de la participación del expositor.

Dos. Las exenciones establecidas en el número 4.º del apartado anterior no se aplicarán a las bebidas alcohólicas, al tabaco en rama o manufacturado, a los combustibles ni a los carburantes.

Tres. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por exposiciones o manifestaciones similares las exposiciones, ferias, salones o acontecimientos análogos del

comercio, la industria, la agricultura o la artesanía, las organizadas principalmente con fines filantrópicos, científicos, técnicos, de artesanía, artísticos, educativos, culturales, deportivos o religiosos o para el mejor desarrollo de las actividades sindicales, turísticas o de las relaciones entre los pueblos. Asimismo se comprenderán en este concepto las reuniones de representantes de organizaciones o grupos internacionales y las ceremonias de carácter oficial o conmemorativo.

No tendrán esta consideración las que se organicen con carácter privado en almacenes o locales comerciales utilizados para la venta de mercancías.

Artículo 49. *Importaciones de bienes para ser objeto de exámenes, análisis o ensayos.*

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de bienes destinados a ser objeto de exámenes, análisis o ensayos para determinar su composición, calidad u otras características técnicas con fines de información o de investigaciones de carácter industrial o comercial.

Se excluyen de la exención los bienes que se utilicen en exámenes, análisis o ensayos que en sí mismos constituyan operaciones de promoción comercial.

Dos. La exención sólo alcanzará a la cantidad de los mencionados bienes que sea estrictamente necesaria para la realización de los objetivos indicados y quedará condicionada a que los mismos sean totalmente consumidos o destruidos en el curso de las operaciones de investigación.

No obstante, la exención se extenderá igualmente a los productos restantes que pudieran resultar de dichas operaciones si, con autorización de la Administración, fuesen destruidos o convertidos en bienes sin valor comercial, abandonados en favor del Estado libres de gastos reexportados a un país tercero. En defecto de la citada autorización los mencionados productos quedarán sujetos al pago del impuesto en el estado en que se encontrasen, con referencia al momento en que se ultimasen las operaciones de examen, análisis o ensayo.

A estos efectos, se entiende por productos restantes los que resulten de los exámenes, análisis o ensayos, o bien las mercancías importadas con dicha finalidad que no fuesen efectivamente utilizadas.

Artículo 50. *Importaciones de bienes destinados a los organismos competentes en materia de protección de la propiedad intelectual o industrial.*

Estarán exentas del impuesto las importaciones de marcas, modelos o diseños, así como de los expedientes relativos a la solicitud de derechos de propiedad intelectual o industrial destinados a los organismos competentes para tramitarlos.

Artículo 51. *Importaciones de documentos de carácter turístico.*

Estarán exentas del impuesto las importaciones de los siguientes documentos de carácter turístico:

1.º Los destinados a ser distribuidos gratuitamente con fines de propaganda sobre viajes a lugares situados fuera de la Comunidad, principalmente para asistir a reuniones o manifestaciones que presenten carácter cultural, turístico, deportivo, religioso o profesional, siempre que no contengan más de un 25 por 100 de publicidad comercial privada y que sea evidente su finalidad de propaganda de carácter general.

2.º Las listas o anuarios de hoteles extranjeros, así como las guías de servicios de transporte, explotados fuera de la Comunidad y que hayan sido publicados por organismos oficiales de turismo o bajo su patrocinio, siempre que se destinen a su distribución gratuita, y no contengan más de un 25 por 100 de publicidad comercial privada.

3.º El material técnico enviado a los representantes acreditados o corresponsales designados por organismos oficiales nacionales de turismo, que no se destine a su distribución, como anuarios, listas de abonados de teléfono o de télex, lista de hoteles, catálogos de ferias, muestras de productos de artesanía sin valor comercial estimable, documentación sobre museos, universidades, estaciones termales y otras instituciones análogas.

Artículo 52. *Importaciones de documentos diversos.*

Estarán exentas del impuesto las importaciones de los siguientes bienes:

1.º Los documentos enviados gratuitamente a las entidades públicas.

2.º Las publicaciones de gobiernos de terceros países y de organismos oficiales internacionales para su distribución gratuita.

3.º Las papeletas de voto para las elecciones convocadas por organismos establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto.

4.º Los objetos destinados a servir de prueba o para fines similares ante los juzgados, tribunales u otras instancias oficiales del Reino de España.

5.º Los reconocimientos de firmas y las circulares impresas relacionadas que se expidan en los intercambios usuales de información entre servicios públicos o establecimientos bancarios.

6.º Los impresos de carácter oficial dirigidos al Banco de España.

7.º Los informes, memorias de actividades, notas de información, prospectos, boletines de suscripción y otros documentos dirigidos a los tenedores o suscriptores de títulos emitidos por sociedades extranjeras.

8.º Las fichas perforadas, registros sonoros, microfilmes y otros soportes grabados utilizados para la transmisión de información remitidos gratuitamente a sus destinatarios.

9.º Los expedientes, archivos, formularios y demás documentos destinados a ser utilizados en reuniones, conferencias o congresos internacionales, así como las actas y resúmenes de dichas manifestaciones.

10º. Los planos, dibujos técnicos, copias, descripciones y otros documentos análogos importados para la obtención o ejecución de pedidos o para participar en un concurso organizado en el territorio de aplicación del impuesto.

11º. Los documentos destinados a ser utilizados en exámenes organizados en el ámbito de aplicación del impuesto por instituciones establecidas fuera de la Comunidad.

12º. Los formularios destinados a ser utilizados como documentos oficiales en el tráfico internacional de vehículos o mercancías, en aplicación de los convenios internacionales.

13º. Los formularios, etiquetas, títulos de transporte y documentos similares expedidos por empresas de transporte u hoteleras establecidas fuera de la Comunidad y dirigidas a las agencias de viaje establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

14º. Los formularios y títulos de transporte, conocimientos de embarque, cartas de porte y demás documentos comerciales o de oficina ya utilizados.

15º. Los impresos oficiales de las autoridades nacionales o internacionales y los impresos ajustados a modelos internacionales dirigidos por asociaciones establecidas fuera de la Comunidad a las asociaciones correspondientes establecidas en el territorio de aplicación del impuesto para su distribución.

16º. Las fotografías, diapositivas y clichés para fotografías, incluso acompañados de leyendas, dirigidos a las agencias de prensa o a los editores de periódicos o revistas.

17º. Las publicaciones oficiales que constituyan el medio de expresión de la autoridad pública del país de exportación, de organismos internacionales, de entidades públicas y organismos de derecho público, establecidos en el país de exportación, así como los impresos distribuidos por organizaciones políticas extranjeras reconocidas oficialmente como tales por España con motivo de elecciones, siempre que dichas publicaciones e impresos hayan estado gravados por el Impuesto sobre el Valor Añadido o un tributo análogo en el país de exportación y no hayan sido objeto de desgravación a la exportación.

Artículo 53. *Importaciones de material audiovisual producido por la Organización de las Naciones Unidas.*

Estarán exentas las importaciones de los materiales audiovisuales de carácter educativo, científico o cultural, producidos por la Organización de las Naciones Unidas o alguno de sus Organismos especializados, que se relacionan a continuación:

Código NC	Designación de la mercancía
3704 00	– Placas, películas, papel, cartón y textiles, fotográficos, impresionados pero sin revelar:

Código NC	Designación de la mercancía
ex 3704 00 10	– Placas y películas. – Películas cinematográficas, positivas, de carácter educativo, científico o cultural.
ex 3705	– Placas y películas, fotográficas, impresionadas y reveladas, excepto las cinematográficas: – De carácter educativo, científico y cultural.
3706	Películas cinematográficas, impresionadas y reveladas, con registro de sonido o sin él, o con registro de sonido solamente:
3706 10	– De anchura superior o igual a 35 mm: – Las demás:
ex 3706 10 99	– Las demás positivas. – Películas de actualidad (tengan o no sonido) que recojan sucesos que tengan carácter de actualidad en el momento de la importación e importadas para su reproducción en número de dos copias por tema como máximo. – Películas de archivo (que tengan o no sonido) destinadas a acompañar a películas de actualidad. – Películas recreativas especialmente adecuadas para los niños y los jóvenes. – Las demás de carácter educativo, científico o cultural.
3706 90	– Las demás: – Las demás: – Las demás positivas:
ex 3706 90 51 ex 3706 90 91 ex 3706 90 99	– Películas de actualidad (tengan o no sonido) que recojan sucesos que tengan carácter de actualidad en el momento de la importación e importadas para su reproducción en número de dos copias por tema como máximo. – Películas de archivo (que tengan o no sonido) destinadas a acompañar a películas de actualidad. – Películas recreativas especialmente adecuadas para los niños y los jóvenes. – Las demás de carácter educativo, científico o cultural.
4911	Los demás impresos, incluidas las estampas, grabados y fotografías: – Las demás:
4911 99	– Las demás:
ex 4911 99 90	– Las demás. – Microtarjetas u otros soportes utilizados por los servicios de información y de documentación por ordenador, de carácter educativo, científico o cultural. – Murales destinados exclusivamente a la demostración y la enseñanza.
ex 8524	Discos, cintas y demás soportes para grabar sonido o para grabaciones análogas, grabados, incluso las matrices y moldes galvánicos para la fabricación de discos con exclusión de los productos del capítulo 37: – De carácter educativo, científico o cultural.
ex 9023 00	Instrumentos, aparatos y modelos, proyectados para demostraciones (por ejemplo en la enseñanza o exposiciones), que no sean susceptibles de otros usos: – Modelos, maquetas y murales de carácter educativo, científico o cultural, destinados exclusivamente a la demostración y la enseñanza. – Maquetas o modelos visuales reducidos de conceptos abstractos tales como las estructuras moleculares o fórmulas matemáticas.
Varios.	Hologramas para proyección por láser. Juegos multimedia. Material de enseñanza programada, incluido material en forma de equipo, acompañado del material impreso correspondiente.

Artículo 54. *Importaciones de objetos de colección o de arte.*

Estarán exentas del impuesto las importaciones de los objetos de colección o de arte de carácter educativo, científico o cultural, no destinados a la venta e importados por museos, galerías y otros establecimientos autorizados para recibir esos objetos con exención.

La exención estará condicionada a que los objetos se importen a título gratuito o, si lo fueran a título oneroso, que sean entregados por una persona o Entidad que no actúe como empresario o profesional.

Artículo 55. *Importaciones de materiales para el acondicionamiento y protección de mercancías.*

Estarán exentas del impuesto las importaciones de los materiales utilizados para el acondicionamiento o protección, incluso térmica, de mercancías durante su transporte, siempre que con respecto de dichos materiales se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que no sean normalmente susceptibles de reutilización.

b) Que su contraprestación esté incluida en la base imponible del impuesto en la importación de las mercancías a que se refieran.

Artículo 56. *Importaciones de bienes destinados al acondicionamiento o a la alimentación en ruta de animales.*

Estarán exentas del impuesto las importaciones de los bienes destinados al acondicionamiento o a la alimentación en ruta de animales importados, siempre que los mencionados bienes se utilicen o distribuyan a los animales durante el transporte.

Artículo 57. *Importaciones de carburantes y lubricantes.*

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de carburantes y lubricantes contenidos en los depósitos de los vehículos automóviles industriales y de turismo y en los de los contenedores de uso especial que se introduzcan en el territorio de aplicación del impuesto, con los siguientes requisitos:

1.º El carburante contenido en los depósitos normales de los vehículos automóviles industriales y de los contenedores de usos especiales, sólo podrá importarse con exención hasta el límite de 200 litros.

Para los demás vehículos, podrá importarse con exención el carburante contenido en los depósitos normales, sin limitación alguna.

2.º El carburante contenido en los depósitos portátiles de los vehículos de turismo sólo podrá importarse con exención hasta el límite de 10 litros.

3.º Los lubricantes que se encuentren a bordo de los vehículos en las cantidades que correspondan a las necesidades normales de funcionamiento de dichos vehículos durante el trayecto en curso.

Dos. A los efectos de este artículo, se entiende por:

1.º Vehículo automóvil industrial: Todo vehículo a motor capaz de circular por carretera que, por sus características y equipamiento, resulte apto y esté destinado al transporte, con o sin remuneración, de personas, con capacidad superior a nueve personas incluido el conductor, o de mercancías, así como para otros usos industriales distintos del transporte.

2.º Vehículo automóvil de turismo: Todo vehículo a motor, apto para circular por carretera que no esté comprendido en el concepto de vehículo automóvil industrial.

3.º Contenedores de usos especiales: Todo contenedor equipado con dispositivos especialmente adaptados para los sistemas de refrigeración, oxigenación, aislamiento térmico u otros similares.

4.º Depósitos normales: Los depósitos, incluso los de gas, incorporados de una manera fija por el constructor en todos los vehículos de serie o en los contenedores de un mismo tipo y cuya disposición permita la utilización directa del carburante en la tracción del vehículo o, en su caso, el funcionamiento de los sistemas de refrigeración o de cualquier otro con que esté equipado el vehículo o los contenedores de usos especiales.

Tres. Los carburantes admitidos con exención no podrán ser empleados en vehículos distintos de aquellos en los que se hubiesen importado, ni extraídos de los mismos, ni almacenados, salvo los casos en que los mencionados vehículos fuesen objeto de una reparación necesaria, ni podrán ser objeto de una cesión onerosa o gratuita por parte del beneficiario de la exención.

En otro caso, quedarán sujetas al impuesto las cantidades que hubiesen recibido los destinos irregulares mencionados.

Artículo 58. *Importaciones de ataúdes, materiales y objetos para cementerios.*

Uno. Estarán exentas del impuesto las importaciones de ataúdes y urnas que contengan cadáveres o restos de su incineración, así como las flores, coronas y demás objetos de adorno conducidos por personas residentes en un país tercero que asistan a funerales o las utilicen para decorar las tumbas situadas en el territorio de aplicación del impuesto, siempre que se presenten en cantidades que no sean propias de una actividad de carácter comercial.

Dos. También estarán exentas las importaciones de bienes de cualquier naturaleza destinados a la construcción, conservación o decoración de los cementerios, sepulturas y monumentos conmemorativos de las víctimas de guerra de un país tercero, inhumadas en el

territorio de aplicación del impuesto, siempre que dichas importaciones se realicen por organizaciones debidamente autorizadas.

Artículo 59. *Importaciones de productos de la pesca.*

Estarán exentas del impuesto las importaciones realizadas por las Aduanas marítimas, de productos de la pesca cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que se efectúen por los propios armadores de los buques pesqueros o en nombre y por cuenta de ellos y procedan directamente de sus capturas.

2.º Que los productos se importen en el mismo estado en que se capturaron o se hubiesen sometido a operaciones destinadas exclusivamente a preservarlos para su comercialización, tales como limpieza, troceado, clasificación y embalaje, refrigeración, congelación o adición de sal.

3.º Que dichos productos no hubiesen sido objeto de una entrega previa a la importación.

Artículo 60. *Importaciones de bienes en régimen diplomático o consular.*

Estarán exentas del impuesto las importaciones de bienes en régimen diplomático o consular cuando gocen de exención de los derechos de importación.

Artículo 61. *Importaciones de bienes destinados a organismos internacionales.*

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes efectuadas por organismos internacionales reconocidos por España y las realizadas por sus miembros con estatuto diplomático, dentro de los límites y en las condiciones fijadas en los convenios internacionales por los que se crean tales organismos o en los acuerdos de sede que sean aplicables en cada caso.

En particular, estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes realizadas por la Comunidad Europea, la Comunidad Europea de la Energía Atómica, el Banco Central Europeo o el Banco Europeo de Inversiones, o por los organismos creados por las Comunidades a los cuales se aplica el Protocolo de 8 de abril de 1965 sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, dentro de los límites y conforme a las condiciones de dicho Protocolo y a los acuerdos para su aplicación o a los acuerdos de sede, siempre que dicha exención no provoque distorsiones en la competencia.

Asimismo, estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes realizadas por la Comisión o por un órgano u organismo establecidos con arreglo al Derecho de la Unión, cuando la Comisión o dicho órgano u organismo los importen en el ejercicio de las funciones que les confiere el Derecho de la Unión en respuesta a la pandemia de COVID-19, salvo en caso de que los bienes importados se utilicen, inmediatamente o en una fecha posterior, para entregas ulteriores a título oneroso por parte de la Comisión o de dicho órgano u organismo.

Artículo 62. *Importaciones de bienes destinados a la Organización del Tratado del Atlántico Norte y las fuerzas armadas en el ámbito de la política común de seguridad y defensa europeos.*

Estarán exentas del Impuesto las importaciones de bienes efectuadas por:

a) las fuerzas de los demás Estados partes del Tratado del Atlántico Norte, en los términos establecidos en el Convenio entre los Estados partes de dicho Tratado relativo al estatuto de sus fuerzas;

b) las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto de España, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

Artículo 63. *Reimportaciones de bienes.*

Estarán exentas del impuesto las reimportaciones de bienes en el mismo estado en que fueran exportados previamente, cuando se efectúen por quien los hubiese exportado y se beneficien, asimismo, de la exención de los derechos de importación.

Artículo 64. *Prestaciones de servicios relacionados con las importaciones.*

Estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios, distintas de las declaradas exentas en el artículo 20 de esta Ley, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes a que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 84 (*) de esta Ley.

(*) Entiéndase que se refiere al art. 83.

Artículo 65. *Importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero.*

Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero que se relacionan a continuación, mientras permanezcan en dicha situación, así como las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mencionadas importaciones:

a) Los bienes a que se refiere la letra a) del apartado quinto del anexo de esta Ley.

b) Los bienes procedentes de los territorios comprendidos en la letra b) del número 1.º del apartado dos del artículo 3 de esta Ley.

c) Los que se relacionan a continuación: Patatas (Código NC 0701), aceitunas (Código NC 071120), cocos, nueces de Brasil y nueces de cajuil (Código NC 0801), otros frutos de cáscara (Código NC 0802), café sin tostar (Código NC 09011100 y 09011200), té (Código NC 0902), cereales (Código NC 1001 a 1005 y NC 1007 y 1008), arroz con cáscara (Código NC 1006), semillas y frutos oleaginosos (incluidas las de soja) (Código NC 1201 a 1207), grasas y aceites vegetales y sus fracciones, en bruto, refinados pero sin modificar químicamente (Código NC 1507 a 1515), azúcar en bruto (Código NC 170111 y 170112), cacao en grano o partido, crudo o tostado (Código NC 1801), hidrocarburos (incluidos el propano y el butano, y los petróleos crudos de origen mineral (Código NC 2709, 2710, 271112 y 271113), productos químicos a granel (Código NC capítulos 28 y 29), caucho en formas primarias o en placas, hojas o bandas (Código NC 4001 y 4002), lana (Código NC 5101), estaño (Código NC 8001), cobre (Código NC 7402, 7403, 7405 y 7408), zinc (Código NC 7901), níquel (Código NC 7502), aluminio (Código NC 7601), plomo (Código NC 7801), indio (Código NC ex 811292 y ex 811299), plata (Código NC 7106) y platino, paladio y rodio (Código NC 71101100, 71102100 y 71103100).

d) Los bienes que se destinen a tiendas libres de impuestos que, bajo control aduanero, existen en los puertos y aeropuertos.

Artículo 66. *Exenciones en las importaciones de bienes para evitar la doble imposición.*

Estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

1.º Las importaciones de bienes cuya entrega se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, en virtud de lo establecido en el artículo 68, apartado Dos, número 2.º, de esta Ley.

2.º Las importaciones temporales de bienes con exención parcial de los derechos de importación, cuando sean cedidos por su propietario mediante la realización de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 69, apartado Dos, letra j), de esta Ley, que se encuentren sujetas y no exentas del Impuesto.

3.º Las importaciones de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, con

independencia del lugar en el que deban considerarse efectuadas la entregas de dichos bienes.

La exención establecida en este número resultará igualmente aplicable a las importaciones de gas natural realizadas a través de buques que lo transporten para su introducción en una red de distribución del mismo o en una red previa de gaseoductos.

4.º Las importaciones de bienes, cuando el impuesto sobre el valor añadido deba declararse en virtud del régimen especial previsto en el Título IX, Capítulo XI, Sección 4.ª de esta Ley, o la normativa equivalente aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte del bien y se haya aportado a la Aduana el número de identificación individual asignado para la aplicación de dicho régimen especial, con arreglo a lo establecido en el artículo 163 septvicies de esta Ley, o la normativa aplicable en el Estado miembro de identificación, por el vendedor o por el intermediario que actúe por su cuenta, a más tardar en el momento de presentar la declaración aduanera de importación.

Artículo 67. *Normas generales aplicables a las exenciones previstas en el presente capítulo.*

El importador deberá aportar las pruebas suficientes para acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos precedentes.

TÍTULO III

Lugar de realización del hecho imponible

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 68. *Lugar de realización de las entregas de bienes.*

El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

1.º A) Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte con destino al adquirente, distintas de las señaladas en los apartados tres y cuatro siguientes, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado en un país tercero, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

B) A los efectos de lo dispuesto en el primer párrafo de la letra A) anterior, tratándose de bienes objeto de entregas sucesivas, enviados o transportados con destino a otro Estado miembro directamente desde el primer proveedor al adquirente final de la cadena, la expedición o transporte se entenderá vinculada únicamente a la entrega de bienes efectuada a favor del intermediario.

No obstante, la expedición o el transporte se entenderá vinculada únicamente a la entrega efectuada por el intermediario cuando hubiera comunicado a su proveedor un número de identificación fiscal a efectos del impuesto sobre el valor añadido suministrado por el Reino de España.

A los efectos de los dos párrafos anteriores, se entenderá por intermediario un empresario o profesional distinto del primer proveedor, que expida o transporte los bienes directamente, o por un tercero en su nombre y por su cuenta.

Lo anterior no será de aplicación a los supuestos previstos en el artículo 8 bis de esta Ley.

2.º Las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados.

3.º Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio.

4.º Las entregas de bienes a los pasajeros que se efectúen a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, cuyo lugar de inicio se encuentre en el ámbito espacial del Impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la Comunidad.

Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.

A los efectos de este número, se considerará como:

a) La parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, la parte de un transporte que, sin escalas en territorios terceros, discurra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad.

b) Lugar de inicio, el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en el interior de la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad.

c) Lugar de llegada, el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala en territorios terceros.

Tres. Se entenderán también realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

a) Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes cuando dicho territorio sea el lugar de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente.

La regla anterior no resultará de aplicación cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a') que las ventas sean efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

b') que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo, o sus equivalentes en la legislación del Estado miembro referido en la letra a').

b) Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes efectuadas por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y se cumplan los siguientes requisitos:

a') cuando el territorio de aplicación del impuesto sea el lugar de inicio de la expedición o del transporte con destino al cliente;

b') que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

c) Las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando el territorio de aplicación del impuesto sea el lugar de llegada de dicha expedición o transporte.

d) Las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente cuando el territorio de aplicación del impuesto sea el lugar de llegada de dicha expedición o transporte, siempre que se declare el impuesto sobre el valor añadido de dichas ventas mediante el régimen especial del Título IX, Capítulo XI, Sección 4.ª de esta Ley.

Lo previsto en este apartado no resultará de aplicación a los bienes cuyas entregas hayan tributado conforme al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte.

Cuatro. No se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en dicho territorio con destino a otro Estado miembro de llegada de esa expedición o transporte al cliente final, cuando se trate de ventas a distancia intracomunitarias de bienes distintas de las referidas en la letra b) del apartado tres anterior.

Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes referidas en la letra b) del apartado tres anterior no se entenderán realizadas, en ningún caso, en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes sean objeto de los impuestos especiales y sus destinatarios sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta ley o en el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte.

Cinco. Las entregas de bienes que sean objeto de impuestos especiales, efectuadas en las condiciones descritas en el apartado tres, letra a), se entenderán, en todo caso, realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando el lugar de llegada de la expedición o del transporte se encuentre en el referido territorio y los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.

El importe de las entregas de bienes a que se refiere este apartado no se computará a los efectos de determinar el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley.

Seis. Las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto en los supuestos que se citan a continuación:

1.º Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor, cuando este tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio en el citado territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

A estos efectos, se entenderá por empresario o profesional revendedor aquel cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío, consista en su reventa y el consumo propio de los mismos sea insignificante.

2.º Cualesquiera otras, cuando el adquirente efectúe el uso o consumo efectivos de dichos bienes en el territorio de aplicación del impuesto. A estos efectos, se considerará que tal uso o consumo se produce en el citado territorio cuando en él se encuentre el contador en el que se efectúe su medición.

Cuando el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes, los no consumidos se considerarán usados o consumidos en el territorio de aplicación del impuesto cuando el adquirente tenga en este territorio la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que las entregas hubieran tenido por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

Artículo 69. *Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales.*

Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto,

el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla:

a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

c) Los de publicidad.

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.

e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16.º y 18.º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

h) Los de cesión de personal.

i) El doblaje de películas.

j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este apartado.

Tres. A efectos de esta Ley, se entenderá por:

1.º Sede de la actividad económica: lugar en el que los empresarios o profesionales centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.

2.º Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales.

En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

3.º Servicios de telecomunicación: aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de

cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.

4.º Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
c) El suministro de programas y su actualización.
d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

5.º Servicios de radiodifusión y televisión: aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.

Artículo 70. *Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.*

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.
e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.
f) Los de alquiler de cajas de seguridad.
g) La utilización de vías de peaje.
h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

2.º Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley:

a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.
b) Los de transporte de bienes distintos de los referidos en el artículo 72 de esta Ley cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

3.º El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.

4.º Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal,

siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto, en los siguientes casos:

a) Cuando concurran los siguientes requisitos:

a') que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

b') que se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley o que se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

b) Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal distinto de los referidos en la letra a') de la letra a) anterior.

5.º A) Los de restauración y catering en los siguientes supuestos:

a) Los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad cuyo lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.

b) Los restantes servicios de restauración y catering cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto.

B) A los efectos de lo dispuesto en el apartado A), letra a), de este número, se considerará como:

a) Parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad: la parte de un transporte de pasajeros que, sin hacer escala en un país o territorio tercero, discurra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad.

b) Lugar de inicio: el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad.

c) Lugar de llegada: el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala hecha en un país o territorio tercero.

6.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley.

7.º Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

a) Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares.

b) Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.

8.º Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual y se cumplan los siguientes requisitos:

a) que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro; y

b) que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

9.º A) Los servicios de arrendamiento de medios de transporte en los siguientes casos:

a) Los de arrendamiento a corto plazo cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.
b) Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio.

No obstante, cuando los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal tengan por objeto embarcaciones de recreo, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando éstas se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio.
B) A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de los medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días.

Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas referentes al lugar de realización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en el apartado dos del artículo 69 de esta ley, cuyo destinatario no tenga la consideración de empresario o profesional actuando como tal.
2.º Los de arrendamiento de medios de transporte.

CAPÍTULO II

Operaciones intracomunitarias

Artículo 71. *Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.*

Uno. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en este territorio el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.
Dos. También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 13, número 1.º de la presente Ley cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el número de identificación a efectos del impuesto sobre el Valor Añadido atribuido por la Administración española, en la medida en que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte.

Artículo 72. *Lugar de realización de los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.*

Uno. Los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal se considerarán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se inicien en el mismo.

Dos. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se entenderá por:

a) Transporte intracomunitario de bienes: el transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes.
b) Lugar de inicio: el lugar donde comience efectivamente el transporte de los bienes, sin tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar en que se encuentren los bienes.
c) Lugar de llegada: el lugar donde se termine efectivamente el transporte de los bienes.

CAPÍTULO III

Límite cuantitativo aplicable a determinadas ventas a distancia intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios.

Artículo 73. *Límite cuantitativo aplicable a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes a que se refiere el artículo 68.Tres.a) y b) de esta ley, y a las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.Uno.4.º y 8.º de esta ley.*

Uno. A los efectos previstos en el artículo 68.tres.a) y b) de esta ley, y en el artículo 70.uno.4.º y 8.º de esta ley, el límite referido será de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad, durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional.

Cuando las operaciones efectuadas durante el año en curso superen el límite indicado en el párrafo anterior, será de aplicación lo establecido en el artículo 68.Tres.a) de esta ley y en el artículo 70.uno.4.º a) de esta ley.

El límite previsto en el párrafo primero de este apartado no será de aplicación cuando las ventas a distancia intracomunitarias de bienes sean efectuadas, total o parcialmente, desde un Estado miembro distinto del de establecimiento.

Dos. Los empresarios o profesionales que realicen estas operaciones podrán optar, en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente o en el que estén establecidos, tratándose de las prestaciones de servicios, por la tributación de las mismas como si el límite previsto en el párrafo primero hubiera excedido los 10.000 euros. Cuando se trate de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y sea dicho territorio desde el que presten los servicios o el de inicio de la expedición o transporte de los bienes, la opción se realizará en la forma que reglamentariamente se establezca y comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

Para la aplicación del límite a que se refiere este artículo debe considerarse que el importe de la contraprestación de las operaciones no podrá fraccionarse a estos efectos.

Artículo 74. *Lugar de realización de los servicios de mediación en los transportes intracomunitarios de bienes y en los servicios accesorios a dichos transportes.*

(Derogado)

TÍTULO IV

Devengo del impuesto

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 75. *Devengo del impuesto.*

Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en los números 2.º y 3.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior

a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

Por excepción de lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

2.º bis. Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 235 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

3.º En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.

Cuando se trate de entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente.

4.º En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.

5.º En los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en los casos a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra d), párrafo tercero de esta Ley, el Impuesto se devengará:

a) Cuando se produzcan las circunstancias que determinan la limitación o exclusión del derecho a la deducción.

b) El último día del año en que los bienes que constituyan su objeto se destinen a operaciones que no originen el derecho a la deducción.

c) El último día del año en que sea de aplicación la regla de prorrata general.

e) Cuando se produzca el devengo de la entrega exenta.

6.º **(Suprimido)**

7.º En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Cuando los referidos suministros constituyan entregas de bienes comprendidas en los apartados Uno y Tres del artículo 25 de esta Ley, y no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior al mes natural, el devengo del Impuesto se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del número 1.º precedente.

8.º En las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley, distintas de las señaladas en el número anterior, el devengo del Impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel:

a) En el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.

b) En el que los bienes se pongan a disposición del adquirente, en las entregas de bienes efectuadas en las condiciones señaladas en el artículo 9 bis, apartado dos, de esta Ley.

A efectos de las letras a) y b) anteriores, si con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo del Impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

c) En el momento en que se produzca el incumplimiento de las condiciones a que se refiere el apartado tres del artículo 9 bis de esta Ley.

d) Al día siguiente de la expiración del plazo de 12 meses a que se refiere el apartado cuatro del artículo 9 bis de esta Ley.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, en las entregas de bienes realizadas en los términos previstos en el artículo 8 bis de esta Ley, el devengo del impuesto de la entrega efectuada a favor del empresario o profesional que facilite la venta o la entrega, así como la efectuada por el mismo, se producirá con la aceptación del pago del cliente.

CAPÍTULO II

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 76. *Devengo del impuesto.*

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto se devengará en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de esta Ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes no será de aplicación el apartado dos del artículo 75, relativo al devengo de las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización de dichas adquisiciones.

CAPÍTULO III

Importaciones

Artículo 77. *Devengo del impuesto.*

Uno. En las importaciones de bienes, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación.

No obstante, en el supuesto de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, el devengo se producirá en el momento en que tenga lugar el abandono de dicho régimen.

Dos. En las operaciones asimiladas a las importaciones definidas en el artículo 19 de esta Ley, el devengo se producirá en el momento en que tengan lugar las circunstancias que en el mismo se indican.

TÍTULO V

Base imponible

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 78. *Base imponible. Regla general.*

Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1.º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior sólo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 18., letra c), de esta Ley que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo.

En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones.

2.º **(Derogado)**

3.º Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado Uno del presente artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar:

a) La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión.

b) Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna.

4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

5.º Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto.

6.º El importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba.

7.º El importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas.

Tres. No se incluirán en la base imponible:

1.º Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

2.º Los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las minoraciones de precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

3.º Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente los hubiera gravado.

Cuatro. Cuando las cuotas del impuesto sobre el Valor Añadido que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:

1.º Los casos en que la repercusión expresa del impuesto no fuese obligatoria.

2.º Los supuestos a que se refiere el apartado dos, número 5.º de este artículo.

Artículo 79. *Base imponible. Reglas especiales.*

Uno. En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes.

Salvo que se acredite lo contrario, la base imponible coincidirá con los importes que resulten de aplicar las reglas previstas en los apartados tres y cuatro siguientes.

No obstante, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al importe, expresado en dinero, acordado entre las partes, por la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.

Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto.

Tres. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

A los efectos de lo dispuesto en la regla 3.ª precedente, se presumirá que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones a que se refiere el presente apartado Tres tengan

por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley.

Cuatro. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.

b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.

d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.

b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.

c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.

b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Seis. En las transmisiones de bienes del comitente al comisionista en virtud de contratos de comisión de venta en los que el comisionista actúe en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista menos el importe de la comisión.

Siete. En las transmisiones de bienes del comisionista al comitente, en virtud de contratos de comisión de compra en los que el comisionista haya actuado en nombre propio, la base imponible estará constituida por la contraprestación convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

Ocho. En las prestaciones de servicios realizadas por cuenta de tercero, cuando quien presta los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comitente y el comisionista estará constituida por la contraprestación del servicio concertada por el comisionista menos el importe de la comisión.

Nueve. En las adquisiciones de servicios realizadas por cuenta de terceros, cuando quien adquiera los servicios actúe en nombre propio, la base imponible de la operación realizada entre el comisionista y el comitente estará constituida por la contraprestación del servicio convenida por el comisionista más el importe de la comisión.

Diez. En las entregas de bienes o prestaciones de servicios que no tengan por objeto o resultado oro de inversión y en las que se emplee oro aportado por el destinatario de la operación cuya adquisición o importación hubiese estado exenta por aplicación de la exención prevista en el apartado uno, número 1.º del artículo 140 bis de esta Ley o de su equivalente en la legislación de otro Estado miembro de la Comunidad, la base imponible resultará de añadir al importe total de la contraprestación, el valor de mercado de dicho oro, determinado en la fecha de devengo del Impuesto.

Once. En las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda o divisa distintas de las españolas, se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo.

Doce. En la base imponible de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores, en cuanto proceda, deberán incluirse o excluirse los gastos o componentes comprendidos, respectivamente, en los apartados dos y tres del artículo anterior.

Artículo 80. *Modificación de la base imponible.*

Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

1.º El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

2.º Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:

A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición 1.ª podrá ser, de seis meses o un año.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja esta condición se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año a que se refiere esta regla 1.ª, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 50 euros.

4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, o por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a aquel, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1.ª anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante cualquiera de los medios a los que se refiere la condición 4.ª anterior para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, los medios a los que se refiere la condición 4.ª anterior se sustituirán por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los seis meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o un año a que se refiere la condición 1.ª anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de seis meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta ley.

C) Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa,

deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Cinco. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.

b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.

c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco, de esta Ley.

d) Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.

Lo dispuesto en esta letra d) no se aplicará a la reducción de la base imponible realizada de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley para los créditos que se consideren total o parcialmente incobrables, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con el requisito de acreditación documental del impago a que se refiere la condición 4.ª de dicho precepto.

2.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

Quedan excluidos de lo dispuesto en el párrafo anterior los supuestos de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro cuando se trate de procedimientos de insolvencia a los que resulte de aplicación el Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia, que podrán dar lugar, en su caso, a la modificación de la base imponible del sujeto pasivo en los términos previstos en el artículo 80.tres de esta ley.

3.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto.

4.ª En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

5.ª La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º, cuarto párrafo, de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible. En el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho dicha deuda, resultará de aplicación lo establecido en el apartado Cuatro C) anterior.

Seis. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Siete. En los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 81. *Determinación de la base imponible.*

Uno. Con carácter general, la base imponible se determinará en régimen de estimación directa, sin más excepciones que las establecidas en esta Ley y en las normas reguladoras del régimen de estimación indirecta de las bases imponibles.

La aplicación del régimen de estimación indirecta comprenderá el importe de las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas por el sujeto pasivo y el impuesto soportado correspondiente a las mismas.

Dos. Reglamentariamente, en los sectores o actividades económicas y con las limitaciones que se especifiquen, podrá establecerse el régimen de estimación objetiva para la determinación de la base imponible.

En ningún caso, este régimen se aplicará en las entregas de bienes inmuebles ni en las operaciones a que se refieren los artículos 9, número 1.º, letras c) y d), 13, 17 y 84, apartado uno, número 2.º, de esta Ley.

Tres. En los supuestos de falta de presentación de las declaraciones-liquidaciones se estará a lo dispuesto en el artículo 168 de esta Ley en relación con la liquidación provisional de oficio.

CAPÍTULO II

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 82. *Base imponible.*

Uno. La base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo anterior.

En particular, en las adquisiciones a que se refiere el artículo 16, número 2.º, de esta Ley, la base imponible se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79, apartado tres, de la presente Ley.

En el supuesto de que el adquirente obtenga la devolución de los impuestos especiales en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de los bienes, se regularizará su situación tributaria en la forma que se determine reglamentariamente.

Dos. Cuando sea de aplicación lo previsto en el artículo 71, apartado dos, la base imponible será la correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias que no se hayan gravado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes.

CAPÍTULO III

Importaciones

Artículo 83. *Base imponible.*

Uno. Regla general.

En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por "primer lugar de destino" el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquél en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

Dos. Reglas especiales.

1.ª La base imponible de las reimportaciones de bienes exportados temporalmente fuera de la Comunidad para ser objeto de trabajos de reparación, transformación, adaptación o trabajos por encargo, será la contraprestación de los referidos trabajos determinada según las normas contenidas en el Capítulo I de este Título.

También se comprenderán en la base imponible los conceptos a que se refieren las letras a) y b) del apartado anterior cuando no estén incluidos en la contraprestación definida en el párrafo precedente.

2.ª La base imponible de las importaciones a que se refiere el artículo 19, números 1.º, 2.º y 3.º, incluirá el importe de la contraprestación de todas las operaciones relativas a los correspondientes medios de transporte, efectuadas con anterioridad a estas importaciones, que se hubiesen beneficiado de la exención del Impuesto.

3.ª En las importaciones a las que hace referencia el artículo 18, apartados dos y tres, de esta ley, cuando los bienes hubieran sido objeto de entregas o prestaciones de servicios que hubieran quedado exentas del impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 23 o el artículo 24 de esta ley, la base imponible será el resultado de adicionar a la contraprestación correspondiente los servicios que hubieran quedado exentos:

i. El valor resultante de la aplicación del apartado uno anterior o, en su caso,

ii. la contraprestación de la última entrega realizada durante la vigencia de dichos regímenes aduaneros o fiscales, o durante la permanencia de los bienes en las situaciones reguladas en dicho precepto.

4.ª La base imponible de los bienes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero cuando no determine el hecho imponible importación en virtud de lo dispuesto en el artículo 18. tres de esta ley, sino operación asimilada a una importación, será la siguiente:

a) Para los bienes procedentes de otro Estado miembro o de terceros países, la que resulte de aplicar, respectivamente, las normas del artículo 82 o del apartado uno de este artículo o, en su caso, la que corresponda a la última entrega realizada en dicho depósito.

b) Para los bienes procedentes del interior del país, la que corresponda a la última entrega de dichos bienes exenta del Impuesto.

c) Para los bienes resultantes de procesos de incorporación o transformación de los bienes comprendidos en las letras anteriores, la suma de las bases imponibles que resulten de aplicar las reglas contenidas en dichas letras.

d) En todos los casos, deberá comprender el importe de las contraprestaciones correspondientes a los servicios exentos del Impuesto prestados después de la importación, adquisición intracomunitaria o, en su caso, última entrega de los bienes.

e) En todos los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, se integrará, en su caso, en la base imponible, el impuesto especial exigible por el abandono de dicho régimen.

5.ª La base imponible de las demás operaciones a que se refiere el artículo 19, número 5.º, de esta ley, será la suma de las contraprestaciones de la última entrega o adquisición intracomunitaria de bienes y de los servicios prestados después de dicha entrega o adquisición, exentos todos ellos del Impuesto, determinadas de conformidad con lo dispuesto en los capítulos I y II del presente título.

6.ª En las importaciones de productos informáticos normalizados, la base imponible será la correspondiente al soporte y a los programas o informaciones incorporados al mismo.

Tres. Las normas contenidas en el artículo 80 de esta Ley serán también aplicables, cuando proceda, a la determinación de la base imponible de las importaciones.

Cuatro. Cuando los elementos determinantes de la base imponible se hubiesen fijado en moneda o divisa distintas de las españolas, el tipo de cambio se determinará de acuerdo con las disposiciones comunitarias en vigor para calcular el valor de aduana.

TÍTULO VI

Sujetos pasivos

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 84. *Sujetos pasivos.*

Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1.º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

b') Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco de esta Ley.

c') Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 20 bis, 21, números 1.º, 2.º y 7.º, o 25 de esta Ley, así como de entregas de bienes referidas en este último artículo que estén sujetas y no exentas del Impuesto.

d') Cuando se trate de prestaciones de servicios de arrendamientos de bienes inmuebles que estén sujetas y no exentas del Impuesto.

e') Cuando se trate de prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles.

b) Cuando se trate de entregas de oro sin elaborar o de productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas.

c) Cuando se trate de:

– Entregas de desechos nuevos de la industria, desperdicios y desechos de fundición, residuos y demás materiales de recuperación constituidos por metales férricos y no férricos, sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones.

– Las operaciones de selección, corte, fragmentación y prensado que se efectúen sobre los productos citados en el guion anterior.

– Entregas de desechos, desperdicios o recortes de plástico.

– Entregas de desperdicios o desechos de papel, cartón o vidrio.

– Entregas de desperdicios o artículos inservibles de trapos, cordeles, cuerdas o cordajes.

– Entregas de productos semielaborados resultantes de la transformación, elaboración o fundición de los metales no férricos referidos en el primer guion, con excepción de los compuestos por níquel. En particular, se considerarán productos semielaborados los lingotes, bloques, placas, barras, grano, granalla y alambrón.

En todo caso, se considerarán comprendidas en los párrafos anteriores las entregas de los materiales definidos en el anexo de esta ley.

d) Cuando se trate de prestaciones de servicios que tengan por objeto derechos de emisión, reducciones certificadas de emisiones y unidades de reducción de emisiones de gases de efecto invernadero a que se refieren la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y el

Real Decreto 1031/2007, de 20 de julio, por el que se desarrolla el marco de participación en los mecanismos de flexibilidad del Protocolo de Kioto.

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

– Las entregas efectuadas como consecuencia de un proceso concursal.

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

– Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre los bienes inmuebles, entendiéndose, asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

g) Cuando se trate de entregas de los siguientes productos definidos en el apartado décimo del anexo de esta Ley:

– Plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado; se asimilarán a los mismos las entregas que tengan por objeto dichos metales resultantes de la realización de actividades de transformación por el empresario o profesional adquirente. En todo caso ha de tratarse de productos que no estén incluidos en el ámbito de aplicación del régimen especial aplicable a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

– Teléfonos móviles.

– Consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Lo previsto en estos dos últimos guiones solo se aplicará cuando el destinatario sea:

a') Un empresario o profesional revendedor de estos bienes, cualquiera que sea el importe de la entrega.

b') Un empresario o profesional distinto de los referidos en la letra anterior, cuando el importe total de las entregas de dichos bienes efectuadas al mismo, documentadas en la misma factura, exceda de 10.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A efectos del cálculo del límite mencionado, se atenderá al importe total de las entregas realizadas cuando, documentadas en más de una factura, resulte acreditado que se trate de una única operación y que se ha producido el desglose artificial de la misma a los únicos efectos de evitar la aplicación de esta norma.

La acreditación de la condición del empresario o profesional a que se refieren las dos letras anteriores deberá realizarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

Las entregas de dichos bienes, en los casos en que sean sujetos pasivos del Impuesto sus destinatarios conforme a lo establecido en este número 2.°, deberán documentarse en una factura mediante serie especial.

3.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales pero sean destinatarias de las operaciones sujetas al Impuesto que se indican a continuación realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del mismo:

a) Las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 26, apartado Tres, de esta Ley, cuando hayan comunicado al empresario o profesional que las realiza el número de identificación que, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan asignado por la Administración española.

b) Las prestaciones de servicios a que se refieren los artículos 69 y 70 de esta Ley.

4.° Sin perjuicio de lo dispuesto en los números anteriores, los empresarios o profesionales, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o

profesionales, que sean destinatarios de entregas de gas y electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 68.Seis de esta Ley, siempre que la entrega la efectúe un empresario o profesional no establecido en el citado territorio y le hayan comunicado el número de identificación que a efectos del impuesto sobre el valor añadido tengan asignado por la Administración española.

Dos. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.

Tres. Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.

CAPÍTULO II

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 85. *Sujetos pasivos.*

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes los sujetos pasivos del impuesto serán quienes las realicen, de conformidad con lo previsto en el artículo 71 de esta Ley.

CAPÍTULO III

Importaciones

Artículo 86. *Sujetos pasivos.*

Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto quienes realicen las importaciones.

Dos. Se considerarán importadores, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

1.º Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

2.º Los viajeros, para los bienes que conduzcan al entrar en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.º Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los números anteriores.

4.º Los adquirentes o, en su caso, los propietarios, los arrendatarios o fletadores de los bienes a que se refiere el artículo 19 de esta Ley.

Tres. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado uno de este artículo, cuando se trate de las importaciones a que se refiere el número 12.º del artículo 27 de esta Ley y el importador actúe mediante representante fiscal, este último quedará obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas de dichas importaciones en los términos que se establezcan reglamentariamente.

CAPÍTULO IV

Responsables del impuesto

Artículo 87. *Responsables del impuesto.*

Uno. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto.

A estos efectos, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder.

Dos. En las importaciones de bienes, también serán responsables solidarios del pago del impuesto:

1.º Las asociaciones garantes en los casos determinados en los Convenios internacionales.

2.º La RENFE, cuando actúe en nombre de terceros en virtud de Convenios internacionales.

3.º Las personas o entidades que actúen en nombre propio y por cuenta de los importadores.

Tres. Serán responsables subsidiarios del pago del impuesto las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.

Cuatro. Las responsabilidades establecidas en los apartados dos y tres no alcanzarán a las deudas tributarias que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones practicadas fuera de los recintos aduaneros.

Cinco. 1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.

b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

3. Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.

4. Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

CAPÍTULO V

Repercusión del impuesto

Artículo 88. *Repercusión del impuesto.*

Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.

Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este apartado las operaciones que se determinen reglamentariamente.

Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

Cinco. El destinatario de la operación gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido no estará obligado a soportar la repercusión del mismo con anterioridad al momento del devengo de dicho impuesto.

Seis. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa.

Artículo 89. *Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.*

Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores

que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas.

TÍTULO VII

El tipo impositivo

Artículo 90. *Tipo impositivo general.*

Uno. El Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Dos. El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo.

Tres. En las reimportaciones de bienes que hayan sido exportados temporalmente fuera de la Comunidad y que se efectúen después de haber sido objeto en un país tercero de trabajos de reparación, transformación, adaptación, ejecuciones de obra o incorporación de otros bienes, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a las operaciones indicadas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del Impuesto.

En las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes que hayan sido exclusivamente objeto de servicios exentos mientras han permanecido vinculados a los regímenes o situaciones a que se refieren los artículos 23 y 24 de esta Ley, se aplicará el tipo impositivo que hubiera correspondido a los citados servicios si no hubiesen estado exentos.

Artículo 91. *Tipos impositivos reducidos.*

Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1.º Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior:

a) Las bebidas alcohólicas.

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

b) Las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos.

A los efectos de este número no tendrán la consideración de alimento el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

2.º Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto.

Se comprenden en este número los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior.

3.º Los siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección.

4.º Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido.

5.º Los medicamentos de uso veterinario.

6.º Los siguientes bienes:

a) Los productos farmacéuticos comprendidos en el Capítulo 30 «Productos farmacéuticos» de la Nomenclatura Combinada, susceptibles de uso directo por el consumidor final, distintos de los incluidos en el número 5.º de este apartado uno.1 y de aquellos a los que les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3.º del apartado dos.1 de este artículo.

b) **(suprimida)**

c) Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, relacionados en el apartado octavo del anexo de esta Ley, que por sus características objetivas, estén diseñados para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de personas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales, sin perjuicio de lo previsto en el apartado dos.1 de este artículo.

No se incluyen en esta letra otros accesorios, recambios y piezas de repuesto de dichos bienes.

7.º Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

En lo relativo a esta ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22.º, parte A), letra c) de esta ley.

8.º Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1.º Los transportes de viajeros y sus equipajes.

2.º Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

3.º Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.

4.º Los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.

5.º Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.

Se comprenden en el párrafo anterior los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos.

Se incluyen también en este número los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas.

6.º La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, salas cinematográficas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo.

7.º Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo.

8.º Los espectáculos deportivos de carácter aficionado.

9.º Las exposiciones y ferias de carácter comercial.

10.º Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación.

11.º Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

12.º La cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de edificios, conjuntos inmobiliarios o sectores de ellos arquitectónicamente diferenciados cuando el inmueble tenga, al menos, diez alojamientos, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de estos servicios.

13.º Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales.

3. Las siguientes operaciones:

1.º Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.

2.º Las ventas con instalación de armarios de cocina y de baño y de armarios empotrados para las edificaciones a que se refiere el número 1º anterior, que sean realizadas como consecuencia de contratos directamente formalizados con el promotor de la construcción o rehabilitación de dichas edificaciones.

3.º Las ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre las Comunidades de Propietarios de las edificaciones o partes de las mismas a que se refiere el número 1º anterior y el contratista que tengan por objeto la construcción de garajes complementarios de dichas edificaciones, siempre que dichas ejecuciones de obra se realicen en terrenos o locales que sean elementos comunes de dichas Comunidades y el número de plazas de garaje a adjudicar a cada uno de los propietarios no exceda de dos unidades.

4. Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

1.º Por sus autores o derechohabientes.

2.º Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de esta Ley, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.

5. Las adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte cuando el proveedor de los mismos sea cualquiera de las personas a que se refieren los números 1.º y 2.º del número 4 precedente.

Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:

1.º Los siguientes productos:

a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.

b) Las harinas panificables.

c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasterizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada, en polvo y fermentada.

d) Los quesos.

e) Los huevos.

f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

g) Los aceites de oliva.

2.º Los libros, periódicos y revistas, incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, que no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con aquellos mediante precio único.

Se comprenderán en este número las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de un libro, periódico o revista en pliego o en continuo, de un fotolito de dichos bienes o que consistan en la encuadernación de los mismos.

A estos efectos tendrán la consideración de elementos complementarios las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos, con las siguientes excepciones:

a) Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.

c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado.

Se entenderá que los libros, periódicos y revistas contienen fundamentalmente publicidad cuando más del 90 por ciento de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto.

Se considerarán comprendidos en este número las partituras, mapas y cuadernos de dibujo, excepto los artículos y aparatos electrónicos.

3.º Los medicamentos de uso humano, así como las formas galénicas, fórmulas magistrales y preparados oficinales.

4.º Los vehículos para personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, y las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con discapacidad.

Los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia de quien sea el conductor de los mismos.

La aplicación del tipo impositivo reducido a los vehículos comprendidos en el párrafo anterior requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo.

A efectos de este apartado dos, se considerarán personas con discapacidad aquellas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento. El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o el órgano competente de la comunidad autónoma.

5.º Las prótesis, ortesis e implantes internos para personas con discapacidad.

6.º Las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades.

Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a

las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente.

7.º) Las compresas, tampones, protegeslips, preservativos y otros anticonceptivos no medicinales.

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1.º Los servicios de reparación de los vehículos y de las sillas de ruedas comprendidos en el párrafo primero del número 4.º del apartado dos.1 de este artículo y los servicios de adaptación de los autotaxis y autoturismos para personas con discapacidad y de los vehículos a motor a los que se refiere el párrafo segundo del mismo precepto, independientemente de quién sea el conductor de los mismos.

2.º Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente.

3.º Los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial, a que se refieren las letras b), c), d) y e) del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, siempre que se presten en plazas concertadas en centros o residencias o mediante precios derivados de un concurso administrativo adjudicado a las empresas prestadoras, o como consecuencia de una prestación económica vinculada a tales servicios que cubra más del 10 por ciento de su precio, en aplicación, en ambos casos, de lo dispuesto en la Ley.

Lo dispuesto en este número 3.º no se aplicará a los servicios que resulten exentos por aplicación del número 8.º del apartado uno del artículo 20 de esta Ley.

Tres. Lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos.

El contenido del párrafo anterior no será de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el apartado uno.3 de este artículo.

Cuatro. Se aplicará el tipo del 0 por ciento a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley.

TÍTULO VIII

Deducciones y devoluciones

CAPÍTULO I

Deducciones

Artículo 92. *Cuotas tributarias deducibles.*

Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

2.º Las importaciones de bienes.

3°. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.° c) y d); 84.uno.2.° y 4.º, y 140 quinque, todos ellos de la presente Ley.

4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley.

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley.

Artículo 93. *Requisitos subjetivos de la deducción.*

Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.

Dos. También podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que realicen con carácter ocasional las entregas de los medios de transporte nuevos a que se refiere el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Tres. El ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a los sectores o actividades a los que resulten aplicables los regímenes especiales regulados en el Título IX de esta Ley se realizará de acuerdo con las normas establecidas en dicho Título para cada uno de ellos.

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

Cinco. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de esta Ley podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.Uno.2.º de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

A estos efectos, podrá atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad.

El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de esta Ley.

Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata.

Lo previsto en este apartado no será de aplicación a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en la letra a) del artículo 78.Dos.3.º de esta Ley.

Artículo 94. *Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.*

Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 20 bis, 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado.

d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.

2.º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

3.º Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 16.º y 18.º de esta Ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales se considerarán no establecidas en la Comunidad cuando no esté situado en dicho territorio ningún lugar de residencia habitual o secundaria, ni el centro de sus intereses económicos, ni presten con habitualidad en el mencionado territorio servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas.

Dos. Los sujetos pasivos comprendidos en el apartado dos del artículo anterior únicamente podrán deducir el impuesto soportado o satisfecho por la adquisición de los medios de transporte que sean objeto de la entrega a que se refiere el artículo 25, apartado dos, de esta Ley, hasta la cuantía de la cuota del impuesto que procedería repercutir si la entrega no estuviese exenta.

Tres. En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho.

Artículo 95. *Limitaciones del derecho a deducir.*

Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.

b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.

e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los números 3.º y 4.º del apartado dos de este artículo.

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.
2.º Combustibles, carburantes, lubrificantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.

Artículo 96. *Exclusiones y restricciones del derecho a deducir.*

Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

1.º Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.
A efectos de este impuesto se considerarán piedras preciosas el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.
2.º **(Suprimido)**
3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.
4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.
5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.
No tendrán esta consideración:

a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2.o y 4.o de esta Ley.
b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

6.º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones mencionadas en ellos y relativas a los siguientes bienes y servicios:

1.º Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.
2.º Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones.
3.º Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.

Tres. Las deducciones establecidas en el presente artículo y en el anterior se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el capítulo I del título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata.

Artículo 97. *Requisitos formales de la deducción.*

Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

2.º La factura original expedida por quien realice una entrega que dé lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6.º del apartado uno del artículo 164 de esta ley.

3.º En el caso de las importaciones, el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración o, si se trata de operaciones asimiladas a las importaciones, la autoliquidación en la que se consigne el Impuesto devengado con ocasión de su realización.

4.º La factura original o el justificante contable de la operación expedido por quien realice una entrega de bienes o una prestación de servicios al destinatario, sujeto pasivo del Impuesto, en los supuestos a que se refieren los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 y el artículo 140 quinque de esta Ley, siempre que dicha entrega o prestación esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6.º del apartado uno del artículo 164 de esta Ley.

Cuando quien realice la entrega de bienes o la prestación de servicios esté establecido en la Comunidad, la factura original a que se refiere el párrafo anterior deberá contener los requisitos recogidos en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

5.º El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta ley.

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.

Tres. En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción.

Cuatro. Tratándose de bienes o servicios adquiridos en común por varias personas, cada uno de los adquirentes podrá efectuar la deducción, en su caso, de la parte proporcional correspondiente, siempre que en el original y en cada uno de los ejemplares duplicados de la factura se consigne, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los destinatarios.

Artículo 98. *Nacimiento del derecho a deducir.*

Uno. El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes.

Dos. **(Derogado)**

Tres. En las entregas de medios de transporte nuevos, realizadas ocasionalmente por las personas a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e) de esta Ley, el derecho a la deducción nace en el momento de efectuar la correspondiente entrega.

Cuatro. El derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a que se refiere el artículo 135, apartado dos, de esta Ley, nace en el momento en que se devengue el impuesto correspondiente a las entregas de dichos bienes.

Cinco. El derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero que se citan en el artículo 146 de esta Ley y se destinen a la realización de una operación respecto de la que no resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, en virtud de lo previsto en el artículo 147 de la misma, nacerá en el momento en el que se devengue el Impuesto correspondiente a dicha operación.

Artículo 99. *Ejercicio del derecho a la deducción.*

Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

Dos. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación.

Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Sin embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado.

Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal, la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas.

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el primer párrafo.

En el supuesto de las ventas ocasionales a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e), de esta Ley, el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración relativa al periodo en que se realice la entrega de los correspondientes medios de transporte nuevos.

Cuatro. Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción.

Si el devengo del Impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.

En el caso al que se refiere el artículo 98, apartado cuatro de esta Ley, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción.

Cinco. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro

años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el periodo de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración.

Artículo 100. *Caducidad del derecho a la deducción.*

El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley.

No obstante, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes.

Artículo 101. *Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional.*

Uno. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

La aplicación de la regla de prorrata especial podrá efectuarse independientemente respecto de cada uno de los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letras a'), c') y d') de esta Ley.

Los regímenes de deducción correspondientes a los sectores diferenciados de actividad determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letra b') de esta Ley se regirán, en todo caso, por lo previsto en la misma para los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión y del recargo de equivalencia, según corresponda.

Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia.

Por excepción a lo dispuesto en el párrafo anterior, no se tendrán en cuenta las operaciones realizadas en el sector diferenciado de actividad de grupo de entidades. Asimismo y, siempre que no pueda aplicarse lo previsto en dicho párrafo, cuando tales bienes o servicios se destinen a ser utilizados simultáneamente en actividades acogidas al régimen especial simplificado y en otras actividades sometidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, el referido porcentaje de deducción a efectos del régimen simplificado será del 50 por ciento si la afectación se produce respecto de actividades sometidas a dos de los citados regímenes especiales, o de un tercio en otro caso.

Dos. La Administración podrá autorizar la aplicación de un régimen de deducción común a los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo determinados únicamente por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.o, letra c), letra a') de esta Ley.

La autorización no surtirá efectos en el año en que el montante total de las cuotas deducibles por la aplicación del régimen de deducción común exceda en un 20 por 100 al

que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado.

La autorización concedida continuará vigente durante los años sucesivos en tanto no sea revocada o renuncie a ella el sujeto pasivo.

Reglamentariamente se establecerán los requisitos y el procedimiento a los que deban ajustarse las autorizaciones a que se refiere este apartado.

Artículo 102. *Regla de prorrata.*

Uno. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en las prestaciones de servicios en la medida en que se destinen a la realización de los autoconsumos a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra c), que tengan por objeto bienes constitutivos de las existencias y de los autoconsumos comprendidos en la letra d) del mismo artículo y número de esta Ley.

Artículo 103. *Clases de prorrata y criterios de aplicación.*

Uno. La regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial.

La regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado siguiente.

Dos. La regla de prorrata especial será aplicable en los siguientes supuestos:

1.º Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.

2.º Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

Artículo 104. *La prorrata general.*

Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1.º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

En las operaciones de cesión de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, exentas del impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en igual fecha.

En las operaciones de cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras, el importe a computar en el denominador será el de la

contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorado en el precio de adquisición de los mismos.

Tratándose de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el período de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

Tres. Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

1.º Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

2.º Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan gravado directamente las operaciones a que se refiere el apartado anterior.

3.º El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.

4.º El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento.

Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención.

5.º Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

6.º Las operaciones a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra d) de esta Ley.

Cuatro. A los efectos del cálculo de la prorrata, se entenderá por importe total de las operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas según lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Ley, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al impuesto.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, en aquellas operaciones en las que la contraprestación fuese inferior a la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá computarse el importe de esta última en lugar de aquélla.

Tratándose de entregas con destino a otros Estados miembros o de exportaciones definitivas, en defecto de contraprestación se tomará como importe de la operación el valor de mercado en el interior del territorio de aplicación del impuesto de los productos entregados o exportados.

Cinco. En las ejecuciones de obras y prestaciones de servicios realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto se tomará como importe de la operación el resultante de multiplicar la total contraprestación por el coeficiente obtenido de dividir la parte de coste soportada en territorio de aplicación del impuesto por el coste total de la operación.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, no se computarán los gastos de personal dependiente de la empresa.

Seis. Para efectuar la imputación temporal serán de aplicación, respecto de la totalidad de operaciones incluidas en los apartados anteriores, las normas sobre el devengo del impuesto establecidas en el Título IV de esta Ley.

No obstante, las exportaciones exentas del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 21 de esta Ley y las demás exportaciones definitivas de bienes se entenderán realizadas, a estos efectos, en el momento en que sea admitida por la Aduana la correspondiente solicitud de salida.

Artículo 105. *Procedimiento de la prorrata general.*

Uno. Salvo lo dispuesto en los apartados dos y tres de este artículo, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente.

Dos. Podrá solicitarse la aplicación de un porcentaje provisional distinto del establecido en el apartado anterior cuando se produzcan circunstancias susceptibles de alterarlo significativamente.

Tres. En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que vayan a constituir un sector diferenciado respecto de las que se viniesen desarrollando con anterioridad, el porcentaje provisional de deducción aplicable durante el año en que se comience la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad de que se trate será el que se hubiese determinado según lo previsto en el apartado dos del artículo 111 de esta Ley.

En los casos en que no se hubiese determinado un porcentaje provisional de deducción según lo dispuesto en el apartado dos del artículo 111 de esta Ley, el porcentaje provisional a que se refiere el párrafo anterior se fijará de forma análoga a lo previsto en dicho precepto.

Cuatro. En la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales.

Cinco. En los supuestos de interrupción durante uno o más años naturales de la actividad empresarial o profesional o, en su caso, de un sector diferenciado de la misma, el porcentaje de deducción definitivamente aplicable durante cada uno de los mencionados años será el que globalmente corresponda al conjunto de los tres últimos años naturales en que se hubiesen realizado operaciones.

Seis. El porcentaje de deducción, determinado con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se aplicará a la suma de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo durante el año natural correspondiente, excluidas las que no sean deducibles en virtud de lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Artículo 106. *La prorrata especial.*

Uno. El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1.ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

2.ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3.ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados Dos y siguientes.

La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley.

Dos. En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Artículo 107. *Regularización de deducciones por bienes de inversión.*

Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

Dos. Asimismo se aplicará la regularización a que se refiere el apartado anterior cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducción o exclusivamente operaciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los años siguientes indicados en dicho apartado se modificase esta situación en los términos previstos en el apartado anterior.

Tres. Tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

Sin embargo, si su utilización efectiva o entrada en funcionamiento se inician con posterioridad a su adquisición la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los nueve años naturales siguientes.

Cuatro. La regularización de las cuotas impositivas que hubiesen sido soportadas con posterioridad a la adquisición o importación de los bienes de inversión o, en su caso, del inicio de su utilización o de su entrada en funcionamiento, deberá efectuarse al finalizar el año en que se soporten dichas cuotas con referencia a la fecha en que se hubieran producido las circunstancias indicadas y por cada uno de los años transcurridos desde entonces.

Cinco. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en las operaciones a que se refiere el artículo 7, número 1.º de esta Ley, quedando el adquirente automáticamente subrogado en la posición del transmitente.

En tales casos, la porrata de deducción aplicable para practicar la regularización de deducciones de dichos bienes durante el mismo año y los que falten para terminar el período de regularización será la que corresponda al adquirente.

Seis. En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no procederá efectuar regularización alguna durante los años posteriores a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

Siete. Los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la regularización de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año natural a que se refieran, salvo en el supuesto mencionado en el apartado cuatro, en el que deberá realizarse en el mismo año en que se soporten las cuotas repercutidas.

Artículo 108. *Concepto de bienes de inversión.*

Uno. A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Dos. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1.º Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2.º Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3.º Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

4.º Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

5.º Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas.

Artículo 109. *Procedimiento para practicar la regularización de deducciones por bienes de inversión.*

La regularización de las deducciones a que se refiere el artículo 107 de esta Ley se realizará del siguiente modo:

1.º Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determinará el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere.

2.º Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión.

3.º La diferencia positiva o negativa se dividirá por cinco o, tratándose de terrenos o edificaciones, por diez, y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementarios a efectuar.

Artículo 110. *Entregas de bienes de inversión durante el período de regularización.*

Uno. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.

A tal efecto, se aplicarán las siguientes reglas:

1.º Si la entrega estuviere sujeta al impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

2.º Si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

La regla establecida en el párrafo anterior también será de aplicación en los supuestos en que el sujeto pasivo destinase bienes de inversión a fines que, con arreglo a lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley, determinen la aplicación de limitaciones, exclusiones o restricciones del derecho a deducir, durante todo el año en que se produjesen dichas circunstancias y los restantes hasta la terminación del período de regularización.

Se exceptúan de lo previsto en el primer párrafo de esta regla las entregas de bienes de inversión exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción, a las que se aplicará la regla primera. Las deducciones que procedan en este caso no podrán exceder de la cuota que resultaría de aplicar el tipo impositivo vigente en relación con las entregas de bienes de la misma naturaleza al valor interior de los bienes exportados o enviados a otro Estado miembro de la Comunidad.

Dos. La regularización a que se refiere este artículo deberá practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiere sido de aplicación la regla de prorrata.

Tres. Lo dispuesto en este artículo será también de aplicación cuando los bienes de inversión se transmitiesen antes de su utilización por el sujeto pasivo.

Cuatro. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación, en ningún caso, a las operaciones a que se refiere el artículo 7, número 1.º, de esta Ley.

Artículo 111. *Deducciones de las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.*

Uno. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 siguientes.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad.

Dos. Las deducciones a las que se refiere el apartado anterior se practicarán aplicando el porcentaje que proponga el empresario o profesional a la Administración, salvo en el caso de que esta última fije uno diferente en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales o profesionales.

Tales deducciones se considerarán provisionales y estarán sometidas a las regularizaciones previstas en los artículos 112 y 113 de esta Ley.

Tres. Los empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución de las cuotas que sean deducibles en virtud de lo establecido en el presente artículo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 115 de esta Ley.

Cuatro. Los empresarios que, en virtud de lo establecido en esta Ley, deban quedar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia desde el inicio de su actividad comercial, no podrán efectuar las deducciones a que se refiere este artículo en relación con las actividades incluidas en dicho régimen.

Cinco. Los empresarios o profesionales que hubiesen practicado las deducciones a que se refiere este artículo no podrán acogerse al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca por las actividades en las que utilicen los bienes y servicios por cuya adquisición hayan soportado o satisfecho las cuotas objeto de deducción hasta que finalice el tercer año natural de realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el desarrollo de dichas actividades.

La aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior tendrá los mismos efectos que la renuncia al citado régimen especial.

Seis. A efectos de lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 de esta Ley, se considerará primer año de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios en el desarrollo de actividades empresariales o profesionales, aquél durante el cual el empresario o profesional comience el ejercicio habitual de dichas operaciones, siempre que el inicio de las mismas tenga lugar antes del día 1 de julio y, en otro caso, el año siguiente.

Artículo 112. *Regularización de las deducciones de las cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.*

Uno. Las deducciones provisionales a que se refiere el artículo 111 de esta Ley se regularizarán aplicando el porcentaje definitivo que globalmente corresponda al período de los cuatro primeros años naturales de realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales.

Dos. El porcentaje definitivo a que se refiere el apartado anterior se determinará según lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, computando al efecto el conjunto de las operaciones realizadas durante el período a que se refiere el citado apartado.

Tres. La regularización de las deducciones a que se refiere este artículo se realizará del siguiente modo:

1.º Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable a las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial o profesional, se determinará el importe de la deducción que procedería en aplicación del mencionado porcentaje.

2.º Dicho importe se restará de la suma total de las deducciones provisionales practicadas conforme a lo dispuesto por el artículo 111 de esta Ley.

3.º La diferencia, positiva o negativa, será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar.

Artículo 113. *Regularización de las cuotas correspondientes a bienes de inversión, soportadas con anterioridad al inicio de la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.*

Uno. Las deducciones provisionales a que se refiere el artículo 111 de esta Ley correspondientes a cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes de inversión, una vez regularizadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo anterior,

deberán ser objeto de la regularización prevista en el artículo 107 de esta misma Ley durante los años del período de regularización que queden por transcurrir.

Dos. Para la práctica de las regularizaciones previstas en este artículo, se considerará deducción efectuada el año en que tuvo lugar la repercusión a efectos de lo dispuesto en el artículo 109, número 2.º de esta Ley, la que resulte del porcentaje de deducción definitivamente aplicable en virtud de lo establecido en el apartado uno del artículo 112 de esta misma Ley.

Tres. Cuando los bienes de inversión a que se refiere este artículo sean objeto de entrega antes de la terminación del período de regularización a que se refiere el mismo, se aplicarán las reglas del artículo 110 de esta Ley, sin perjuicio de lo previsto en los artículos 111 y 112 de la misma y en los apartados anteriores de este artículo.

Artículo 114. *Rectificación de deducciones.*

Uno. Los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley.

La rectificación de las deducciones será obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

1.º Cuando la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación.

Sin perjuicio de lo anterior, en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiese estado motivado por causa distinta de las previstas en el artículo 80 de esta Ley, no podrá efectuarse la rectificación de la deducción de las mismas después de transcurrido un año desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas.

2.º Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de esta Ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del artículo 80 de esta Ley deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.

CAPÍTULO II

Devoluciones

Artículo 115. *Supuestos generales de devolución.*

Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

Dos. No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 116 de esta Ley.

Tres. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del Impuesto. No obstante, cuando la citada autoliquidación se hubiera presentado fuera de este plazo, los seis meses se computarán desde la fecha de su presentación.

Cuando de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan.

El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

Transcurrido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

Reglamentariamente se determinarán el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente apartado.

Artículo 116. *Solicitud de devoluciones al fin de cada período de liquidación.*

Uno. Los sujetos pasivos podrán optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación conforme a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

El período de liquidación de los sujetos pasivos que opten por este procedimiento coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Dos. En los supuestos a que se refiere el artículo 15, apartado dos de esta Ley, la persona jurídica que importe los bienes en el territorio de aplicación del Impuesto podrá recuperar la cuota correspondiente a la importación cuando acredite la expedición o transporte de los bienes a otro Estado miembro y el pago del Impuesto en dicho Estado.

Artículo 117. *Devoluciones a exportadores en régimen de viajeros.*

Uno. En el régimen de viajeros regulado en el artículo 21, número 2.º, de esta Ley, la devolución de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes se ajustará a los requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

Dos. La devolución de las cuotas a que se refiere el apartado anterior también procederá respecto de las ventas efectuadas por los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

Tres. La devolución de las cuotas regulada en el presente artículo podrá realizarse también a través de entidades colaboradoras, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

Artículo 117 bis. *Solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.*

Los empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla, solicitarán la devolución de las cuotas soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, mediante la presentación por vía electrónica de una solicitud a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La recepción y la tramitación de la solicitud a que se refiere este artículo se llevarán a cabo a través del procedimiento que se establezca reglamentariamente.

Artículo 118. *Garantías de las devoluciones.*

La Administración Tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este capítulo.

CAPÍTULO III

Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto

Artículo 119. *Régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.*

Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.

Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:

1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

2.° No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.° y 4.° del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

3.° No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.° y 4.° del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo.

5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.

Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente.

En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley. A estos efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en esta Ley.

6.º Presentar su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos.

Tres. Lo previsto en el número 5.º del apartado Dos de este artículo resultará igualmente aplicable a los empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, de acuerdo con las características propias de los impuestos indirectos generales sobre el consumo vigentes en dichos territorios.

Cuatro. No se admitirán solicitudes de devolución por un importe global inferior al umbral que, en función del periodo de devolución, se determine reglamentariamente.

Cinco. Las solicitudes de devolución deberán referirse a períodos no superiores al año natural ni inferiores a tres meses.

No obstante, las solicitudes de devolución podrán referirse a un período de tiempo inferior a tres meses cuando dicho período constituya el saldo de un año natural.

Seis. Transcurridos los plazos establecidos reglamentariamente sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dichos plazos y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el solicitante así lo reclame.

No obstante, no se devengarán intereses de demora si el solicitante no atiende en el plazo previsto reglamentariamente los requerimientos de información adicional o ulterior que le sean hechos.

Tampoco procederá el devengo de intereses de demora hasta que no se presente copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera la solicitud en los casos previstos reglamentariamente.

Siete. La Administración tributaria, en el procedimiento especifico derivado de la solicitud de devolución, podrá exigir a los solicitantes, a la Administración tributaria del Estado miembro de establecimiento o a terceros, la aportación de información adicional y, en su caso, ulterior, así como los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en este artículo y en su desarrollo reglamentario.

La tramitación del procedimiento de devolución se regirá por lo dispuesto en este artículo, sus disposiciones de desarrollo y en la normativa comunitaria dictada al efecto, con aplicación exclusiva de los trámites que están expresamente regulados en dicha normativa.

Si con posterioridad al abono de una devolución se pusiera de manifiesto su improcedencia por no cumplirse los requisitos y limitaciones establecidos por este artículo o por su desarrollo reglamentario, o bien por haberse obtenido aquélla en virtud de datos falsos, incorrectos o inexactos, la Administración tributaria procederá directamente a recuperar su importe junto con los intereses de demora devengados y la sanción que se

pudiera imponer instruido el expediente que corresponda, de acuerdo con el procedimiento de recaudación regulado en el Capítulo V del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de las disposiciones sobre asistencia mutua en materia de recaudación relativas al impuesto.

La falta de pago por el solicitante en periodo voluntario de la cuota del impuesto, de una sanción o de los intereses de demora devengados, permitirá adoptar las medidas cautelares a que se refiere el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 119 bis. *Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.*

Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, cuando concurran las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119 de esta Ley sin más especialidades que las que se indican a continuación y con arreglo al procedimiento que se establezca reglamentariamente:

1.º Los solicitantes deberán nombrar con carácter previo un representante que sea residente en el territorio de aplicación del impuesto que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente con aquellos en los casos de devolución improcedente. La Hacienda Pública podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.

2.º Dichos solicitantes deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

El reconocimiento de la existencia de la reciprocidad de trato a que se refiere el párrafo anterior se efectuará por resolución de la persona titular de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

3.º Por excepción a lo previsto en el número anterior, cualquier empresario y profesional no establecido a que se refiere este artículo, podrá obtener la devolución de las cuotas del impuesto soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a:

– El suministro de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.

– Los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del impuesto.

Dos. La tramitación del procedimiento de devolución se regirá por lo dispuesto en este artículo, sus disposiciones de desarrollo y en la normativa comunitaria dictada al efecto, con aplicación exclusiva de los trámites que están expresamente regulados en dicha normativa.

TÍTULO IX

Regímenes especiales

CAPÍTULO I

Normas generales

Artículo 120. *Normas generales.*

Uno. Los regímenes especiales en el Impuesto sobre el Valor Añadido son los siguientes:

1.º Régimen simplificado.
2.º Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
3.º Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
4.º Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.
5.º Régimen especial de las agencias de viajes.
6.º Régimen especial del recargo de equivalencia.
7.º Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.
8.º Régimen especial del grupo de entidades.
9.º Régimen especial del criterio de caja.

Dos. Los regímenes especiales regulados en este Título tendrán carácter voluntario, a excepción de los comprendidos en los números 4.º, 5.º y 6.º del apartado anterior, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 140 ter de esta Ley.

Tres. El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará exclusivamente a los sujetos pasivos que hayan presentado la declaración prevista en el artículo 164, apartado uno, número 1.º de esta Ley, relativa al comienzo de las actividades que determinan su sujeción al impuesto.

Cuatro. Los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca se aplicarán salvo renuncia de los sujetos pasivos, ejercitada en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.

El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará salvo renuncia de los sujetos pasivos, que podrá efectuarse para cada operación en particular y sin comunicación expresa a la Administración.

Cinco. Los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios se aplicarán a aquellos empresarios o profesionales que hayan presentado las declaraciones previstas en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septvicies de esta Ley.

Artículo 121. *Determinación del volumen de operaciones.*

Uno. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto.

En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo período por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida.

Dos. Las operaciones se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tres. Para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las siguientes:

1.º Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.

2.º Las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 de esta Ley.

3.º Las operaciones financieras mencionadas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención, así como las operaciones exentas relativas al oro de inversión comprendidas en el artículo 140 bis de esta Ley, cuando unas y otras no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

CAPÍTULO II

Régimen simplificado

Artículo 122. *Régimen simplificado.*

Uno. El régimen simplificado se aplicará a las personas físicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen las actividades y reúnan los requisitos previstos en las normas que lo regulen, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Dos. Quedarán excluidos del régimen simplificado:

1.º Los empresarios o profesionales que realicen otras actividades económicas no comprendidas en el régimen simplificado, salvo que por tales actividades estén acogidos a los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia. No obstante, no supondrá la exclusión del régimen simplificado la realización por el empresario o profesional de otras actividades que se determinen reglamentariamente.

2.º Aquellos empresarios o profesionales en los que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias, en los términos que reglamentariamente se establezcan:

Que el volumen de ingresos en el año inmediato anterior, supere cualquiera de los siguientes importes:

– Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas, 150.000 euros anuales.

– Para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, 250.000 euros anuales.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

A efectos de lo previsto en este número, el volumen de ingresos incluirá la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades mencionadas, no computándose entre ellos las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación.

3.º Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

4.º Los empresarios o profesionales que renuncien o hubiesen quedado excluidos de la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades.

Tres. La renuncia al régimen simplificado tendrá efecto para un período mínimo de tres años, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 123. *Contenido del régimen simplificado.*

Uno. A) Los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado determinarán, para cada actividad a que resulte aplicable este régimen especial, el importe de las cuotas devengadas en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia,

en virtud de los índices, módulos y demás parámetros, así como del procedimiento que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Del importe de las cuotas devengadas indicado en el párrafo anterior, podrá deducirse el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por operaciones corrientes relativas a bienes o servicios afectados a la actividad por la que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, de conformidad con lo previsto en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley. No obstante, la deducción de las mismas se ajustará a las siguientes reglas:

a) No serán deducibles las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración en el supuesto de empresarios o profesionales que desarrollen su actividad en local determinado. A estos efectos, se considerará local determinado cualquier edificación, excluyendo los almacenes, aparcamientos o depósitos cerrados al público.

b) Las cuotas soportadas o satisfechas sólo serán deducibles en la declaración-liquidación correspondiente al último período impositivo del año en el que deban entenderse soportadas o satisfechas, por lo que, con independencia del régimen de tributación aplicable en años sucesivos, no procederá su deducción en un período impositivo posterior.

c) Cuando se realicen adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para su utilización en común en varias actividades por las que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, la cuota a deducir en cada una de ellas será la que resulte del prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuese posible aplicar dicho procedimiento, se imputarán por partes iguales a cada una de las actividades.

d) Podrán deducirse las compensaciones agrícolas a que se refiere el artículo 130 de esta Ley, satisfechas por los empresarios o profesionales por la adquisición de bienes o servicios a empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

e) Adicionalmente, los empresarios o profesionales tendrán derecho, en relación con las actividades por las que estén acogidos a este régimen especial, a deducir el 1 por ciento del importe de la cuota devengada a que se refiere el párrafo primero de este apartado, en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación.

B) Al importe resultante de lo dispuesto en la letra anterior se añadirán las cuotas devengadas por las siguientes operaciones:

1.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

2.º Las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º de esta Ley.

3.º Las entregas de activos fijos materiales y las transmisiones de activos fijos inmateriales.

C) Del resultado de las dos letras anteriores se deducirá el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de activos fijos, considerándose como tales los elementos del inmovilizado y, en particular, aquéllos de los que se disponga en virtud de contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, tanto si dicha opción es vinculante, como si no lo es.

El ejercicio de este derecho a la deducción se efectuará en los términos que reglamentariamente se establezcan.

D) La liquidación del impuesto correspondiente a las importaciones de bienes destinados a ser utilizados en actividades por las que el empresario o profesional esté acogido a este régimen especial, se efectuará con arreglo a las normas generales establecidas para la liquidación de las importaciones de bienes.

Dos. En la estimación indirecta del Impuesto sobre el Valor Añadido se tendrán en cuenta preferentemente los índices, módulos y demás parámetros establecidos para el régimen simplificado, cuando se trate de sujetos pasivos que hayan renunciado a este último régimen.

Tres. Los sujetos pasivos que hubiesen incurrido en omisión o falseamiento de los índices, módulos a que se refiere el apartado uno anterior, estarán obligados al pago de las cuotas tributarias totales que resulten de la aplicación del régimen simplificado, con las sanciones e intereses de demora que proceda.

Cuatro. Reglamentariamente se regulará este régimen simplificado y se determinarán las obligaciones formales y registrales que deberán cumplir los sujetos pasivos acogidos al mismo.

Cinco. En el supuesto de que el sujeto pasivo acogido al régimen especial simplificado realice otras actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, las sometidas al referido régimen especial tendrán en todo caso la consideración de sector diferenciado de la actividad económica.

CAPÍTULO III

Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca

Artículo 124. *Ámbito subjetivo de aplicación.*

Uno. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será de aplicación a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurran los requisitos señalados en este Capítulo, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No se considerarán titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a efectos de este régimen especial:

a) Los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamiento o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan su explotación, así como cuando cedan el aprovechamiento de la resina de los pinos ubicados en sus fincas o explotaciones.

b) Los que realicen explotaciones ganaderas en régimen de ganadería integrada.

Dos. Quedarán excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:

1.º Las sociedades mercantiles.

2.º Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.

3.º Los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior hubiese excedido del importe que se determine reglamentariamente.

4.º Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades económicas.

5.º Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen simplificado.

6.º Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

Tres. Los empresarios o profesionales que, habiendo quedado excluidos de este régimen especial por haber superado los límites de volumen de operaciones o de adquisiciones o importaciones de bienes o servicios previstos en los números 3.º y 6.º del apartado dos anterior, no superen dichos límites en años sucesivos, quedarán sometidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, salvo que renuncien al mismo.

Cuatro. La renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrá efecto para un período mínimo de tres años, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 125. *Ámbito objetivo de aplicación.*

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas para su transmisión a terceros, así como a los servicios accesorios a dichas explotaciones a que se refiere el artículo 127 de esta Ley.

Artículo 126. *Actividades excluidas del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.*

Uno. El régimen especial regulado en este capítulo no será aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, en la medida en que los productos naturales obtenidos en las mismas se utilicen por el titular de la explotación en cualquiera de los siguientes fines:

1.º La transformación, elaboración y manufactura, directamente o por medio de terceros para su posterior transmisión.

Se presumirá en todo caso de transformación toda actividad para cuyo ejercicio sea preceptivo el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

2.º La comercialización, mezclados con otros productos adquiridos a terceros, aunque sean de naturaleza idéntica o similar, salvo que estos últimos tengan por objeto la mera conservación de aquéllos.

3.º La comercialización efectuada de manera continuada en establecimientos fijos situados fuera del lugar donde radique la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

4.º La comercialización efectuada en establecimientos en los que el sujeto pasivo realice además otras actividades empresariales o profesionales distintas de la propia explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

Dos. No será aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca a las siguientes actividades:

1.º Las explotaciones cinegéticas de carácter deportivo o recreativo.

2.º La pesca marítima.

3.º La ganadería independiente.

A estos efectos, se considerará ganadería independiente la definida como tal en el Impuesto sobre Actividades Económicas, con referencia al conjunto de la actividad ganadera explotada directamente por el sujeto pasivo.

4.º La prestación de servicios distintos de los previstos en el artículo 127 de esta Ley.

Artículo 127. *Servicios accesorios incluidos en el régimen especial.*

Uno. Se considerarán incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca los servicios de carácter accesorio a las explotaciones a las que resulte aplicable dicho régimen especial que presten los titulares de las mismas a terceros con los medios ordinariamente utilizados en dichas explotaciones, siempre que tales servicios contribuyan a la realización de las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de los destinatarios.

Dos. Lo dispuesto en el apartado precedente no será de aplicación si durante el año inmediato anterior el importe del conjunto de los servicios accesorios prestados excediera del 20 por 100 del volumen total de operaciones de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras principales a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en este capítulo.

Artículo 128. *Realización de actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional.*

Podrán acogerse al régimen especial regulado en este capítulo los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras a las que resulte aplicable el mismo, aunque realicen otras actividades de carácter empresarial o profesional. En tal caso, el régimen especial sólo producirá efectos respecto a las actividades incluidas en el mismo, y dichas actividades tendrán siempre la consideración de sector diferenciado de la actividad económica del sujeto pasivo.

Artículo 129. *Obligaciones de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.*

Uno. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no estarán sometidos, en lo que concierne a las actividades incluidas en el mismo, a las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del impuesto ni, en general, a cualesquiera de las establecidas en los Títulos X y XI de esta Ley, a excepción de las contempladas en el artículo 164, apartado uno, números 1.o, 2.o y 5.o de dicha Ley y de las de registro y contabilización, que se determinen reglamentariamente.

La regla anterior también será de aplicación respecto de las entregas de bienes de inversión distintos de los bienes inmuebles, utilizados exclusivamente en las referidas actividades.

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las operaciones siguientes:

1.º Las importaciones de bienes.

2.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

3.º Las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.o de esta Ley.

Tres. Si los empresarios acogidos a este régimen especial realizasen actividades en otros sectores diferenciados, deberán llevar y conservar en debida forma los libros y documentos que se determinen reglamentariamente.

Artículo 130. *Régimen de deducciones y compensaciones.*

Uno. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que sea aplicable este régimen especial.

A efectos de lo dispuesto en el capítulo I del Título VIII de esta Ley, se considerará que no originan el derecho a deducir las operaciones llevadas a cabo en el desarrollo de actividades a las que resulte aplicable este régimen especial.

Dos. Los empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado o satisfecho por las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que utilicen dichos bienes y servicios en la realización de actividades a las que resulte aplicable dicho régimen especial.

El derecho a percibir la compensación nacerá en el momento en que se realicen las operaciones a que se refiere el apartado siguiente.

Tres. Los empresarios titulares de las explotaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrán derecho a percibir la compensación a que se refiere este artículo cuando realicen las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones a otros empresarios o profesionales, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos, con las siguientes excepciones:

a) Las efectuadas a empresarios que estén acogidos a este mismo régimen especial en el territorio de aplicación del impuesto y que utilicen los referidos productos en el desarrollo de las actividades a las que apliquen dicho régimen especial.

b) Las efectuadas a empresarios o profesionales que en el territorio de aplicación del impuesto realicen exclusivamente operaciones exentas del impuesto distintas de las enumeradas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley.

2.º Las entregas a que se refiere el artículo 25 de esta Ley de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones, cuando el adquirente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional y no le afecte en el Estado miembro de destino la no sujeción establecida según los criterios contenidos en el artículo 14 de esta Ley.

3.º Las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 127 de esta Ley, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos sus destinatarios y siempre que estos últimos no estén acogidos a este mismo régimen especial en el ámbito espacial del impuesto.

Cuatro. Lo dispuesto en los apartados dos y tres de este artículo no será de aplicación cuando los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca efectúen las entregas o exportaciones de productos naturales en el desarrollo de actividades a las que no fuese aplicable dicho régimen especial, sin perjuicio de su derecho a las deducciones establecidas en el Título VIII de esta Ley.

Cinco. La compensación a tanto alzado a que se refiere el apartado tres de este artículo será la cantidad resultante de aplicar, al precio de venta de los productos o de los servicios indicados en dicho apartado, el porcentaje que proceda de entre los que se indican a continuación:

1.º El 12 por 100, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

2.º El 10,5 por 100, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

Para la determinación de los referidos precios, no se computarán los tributos indirectos que graven las citadas operaciones, ni los gastos accesorios o complementarios a las mismas cargados separadamente al adquirente, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros, financieros u otros.

En las operaciones realizadas sin contraprestación dineraria, los referidos porcentajes se aplicarán sobre el valor de mercado de los productos entregados o de los servicios prestados.

El porcentaje aplicable en cada operación será el vigente en el momento en que nazca el derecho a percibir la compensación.

Artículo 131. *Obligados al reintegro de las compensaciones.*

El reintegro de las compensaciones a que se refiere el artículo 130 de esta Ley se efectuará por:

1.º La Hacienda Pública por las entregas de bienes que sean objeto de exportación o de expedición o transporte a otro Estado miembro y por los servicios comprendidos en el régimen especial prestados a destinatarios establecidos fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

2.º El adquirente de los bienes que sean objeto de entregas distintas de las mencionadas en el número anterior y el destinatario de los servicios comprendidos en el régimen especial establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

Artículo 132. *Recursos.*

Las controversias que puedan producirse con referencia a las compensaciones correspondientes a este régimen especial, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de las mismas, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las pertinentes reclamaciones económico-administrativas.

Artículo 133. *Devolución de compensaciones indebidas.*

Las compensaciones indebidamente percibidas deberán ser reintegradas a la Hacienda Pública por quien las hubiese recibido, sin prejuicio de las demás obligaciones y responsabilidades que le sean exigibles.

Artículo 134. *Deducción de las compensaciones correspondientes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.*

Uno. Los sujetos pasivos que hayan satisfecho las compensaciones a que se refiere el artículo 130 de esta Ley podrán deducir su importe de las cuotas devengadas por las

operaciones que realicen aplicando lo dispuesto en el Título VIII de esta Ley respecto de las cuotas soportadas deducibles.

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones de los productos naturales destinados a su comercialización al amparo de dicho régimen especial.

Tres. Para ejercitar el derecho establecido en este artículo deberán estar en posesión del documento emitido por ellos mismos en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

Artículo 134 bis. *Comienzo o cese en la aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.*

Uno. Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad agrícola, ganadera, forestal o pesquera cambie del régimen general del Impuesto al especial de la agricultura, ganadería y pesca, el empresario o profesional titular de la actividad quedará obligado a:

1.º Ingresar el importe de la compensación correspondiente a la futura entrega de los productos naturales que ya se hubieren obtenido en la actividad a la fecha del cambio del régimen de tributación y que no se hubieran entregado a dicha fecha. El cálculo de esta compensación se efectuará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 130 de esta Ley, fijando provisionalmente la base de su cálculo mediante la aplicación de criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe resulte conocido.

2.º Rectificar las deducciones correspondientes a los bienes, salvo los de inversión, y los servicios que no hayan sido consumidos o utilizados efectivamente de forma total o parcial en la actividad o explotación.

Al efecto del cumplimiento de las obligaciones que se establecen en este apartado, el empresario o profesional quedará obligado a confeccionar y presentar un inventario a la fecha en que deje de aplicarse el régimen general. Tanto la presentación de este inventario como la realización del ingreso correspondiente se ajustarán a los requisitos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Dos. Cuando el régimen de tributación aplicable a una determinada actividad agrícola, ganadera, forestal o pesquera cambie del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca al general del Impuesto, el empresario o profesional titular de la actividad tendrá derecho a:

1.º Efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de los bienes afectos a la actividad, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, en la fecha en que deje de aplicarse el régimen especial, los tipos de dicho impuesto que estuviesen vigentes en la citada fecha. A estos efectos, no se tendrán en cuenta los siguientes:

a) Bienes de inversión, definidos conforme a lo dispuesto en el artículo 108 de esta Ley.

b) Bienes y servicios que hayan sido utilizados o consumidos total o parcialmente en la actividad.

2.º Deducir la compensación a tanto alzado que prevé el artículo 130 de esta Ley por los productos naturales obtenidos en las explotaciones que no se hayan entregado a la fecha del cambio del régimen de tributación.

A efectos del ejercicio de los derechos recogidos en este apartado, el empresario o profesional deberá confeccionar y presentar un inventario a la fecha en que deje de aplicarse el régimen general. Tanto la presentación de este inventario como el ejercicio de estos derechos se ajustarán a los requisitos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Tres. Para la regularización de deducciones de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes de inversión, será cero la prorrata de deducción aplicable durante el período o períodos en que la actividad esté acogida a este régimen especial.

CAPÍTULO IV

Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Artículo 135. *Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.*

Uno. Los sujetos pasivos revendedores de bienes usados o de bienes muebles que tengan la consideración de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección aplicarán el régimen especial regulado en este Capítulo a las siguientes entregas de bienes:

1.º Entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección adquiridos por el revendedor a:

a) Una persona que no tenga la condición de empresario o profesional.
b) Un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte del bien, siempre que dicho bien tuviera para el referido empresario o profesional la consideración de bien de inversión.
c) Un empresario o profesional en virtud de una entrega exenta del Impuesto, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 24º o 25º de esta Ley.
d) Otro sujeto pasivo revendedor que haya aplicado a su entrega el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

2.º Entregas de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que hayan sido importados por el propio sujeto pasivo revendedor.
3.º Entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales en virtud de las operaciones a las que haya sido de aplicación el tipo impositivo reducido establecido en el artículo 91, apartado uno, números 4 y 5, de esta Ley.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos revendedores podrán aplicar a cualquiera de las operaciones enumeradas en el mismo el régimen general del impuesto, en cuyo caso tendrán derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de los bienes objeto de reventa, con sujeción a las reglas establecidas en el Título VIII de esta Ley.

Tres. No será de aplicación el régimen especial regulado en este capítulo a las entregas de los medios de transporte nuevos definidos en el número 2.º del artículo 13 cuando dichas entregas se realicen en las condiciones previstas en el artículo 25, apartados uno, dos y tres de la presente Ley.

Artículo 136. *Concepto de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y de sujeto pasivo revendedor.*

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se considerarán:

1.º Bienes usados, los bienes muebles corporales susceptibles de uso duradero que, habiendo sido utilizados con anterioridad por un tercero, sean susceptibles de nueva utilización para sus fines específicos.
No tienen la consideración de bienes usados:

a) Los materiales de recuperación, los envases, los embalajes, el oro, el platino y las piedras preciosas.
b) Los bienes que hayan sido utilizados, renovados o transformados por el propio sujeto pasivo transmitente o por su cuenta. A efectos de lo establecido en este capítulo se considerarán de renovación las operaciones que tengan por finalidad el mantenimiento de las características originales de los bienes cuando su coste exceda del precio de adquisición de los mismos.

2.º Objetos de arte, los bienes enumerados a continuación:

a) Cuadros, "collages" y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los

artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701).

b) Grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (código NC 9702 00 00).

c) Esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00).

d) Tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos.

e) Ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él.

f) Esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería.

g) Fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.

3.º Objetos de colección, los bienes enumerados a continuación:

a) Sellos de correos, timbres fiscales, marcas postales, sobres primer día, artículos franqueados y análogos, obliterados, o bien sin obliterar que no tengan ni hayan de tener curso legal (código NC 9704 00 00).

b) Colecciones y especímenes para colecciones de zoología, botánica, mineralogía o anatomía, o que tengan interés histórico, arqueológico, paleontológico, etnográfico o numismático (código NC 9705 00 00).

4.º Antigüedades, los objetos que tengan más de cien años de antigüedad y no sean objetos de arte o de colección (código NC 9706 00 00).

5.º Revendedor de bienes, el empresario que realice con carácter habitual entregas de los bienes comprendidos en los números anteriores, que hubiesen sido adquiridos o importados para su posterior reventa.

También tiene la condición de revendedor el organizador de ventas en subasta pública de los bienes citados en el párrafo anterior, cuando actúe en nombre propio en virtud de un contrato de comisión de venta.

Dos. En ningún caso se aplicará este régimen especial al oro de inversión definido en el artículo 140 de esta Ley.

Artículo 137. *La base imponible.*

Uno. La base imponible de las entregas de bienes a las que se aplique el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección estará constituida por el margen de beneficio de cada operación aplicado por el sujeto pasivo revendedor, minorado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho margen.

A estos efectos, se considerará margen de beneficio la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien.

El precio de venta estará constituido por el importe total de la contraprestación de la transmisión, determinada de conformidad con lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Ley, más la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la operación.

El precio de compra estará constituido por el importe total de la contraprestación correspondiente a la adquisición del bien transmitido, determinada de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 78, 79 y 82 de esta Ley, más el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, haya gravado la operación.

Cuando se transmitan objetos de arte, antigüedades u objetos de colección importados por el sujeto pasivo revendedor, para el cálculo del margen de beneficio se considerará como precio de compra la base imponible de la importación del bien, determinada con

arreglo a lo previsto en el artículo 83 de esta Ley, más la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la importación.

Dos. Los sujetos pasivos revendedores podrán optar por determinar la base imponible mediante el margen de beneficio global, para cada período de liquidación, aplicado por el sujeto pasivo, minorado en la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dicho margen.

El margen de beneficio global será la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra de todas las entregas de bienes efectuadas en cada período de liquidación. Estos precios se determinarán en la forma prevista en el apartado anterior para calcular el margen de beneficio de cada operación sujeta al régimen especial.

La aplicación de esta modalidad de determinación de la base imponible se ajustará a las siguientes reglas:

1.ª La modalidad del margen de beneficio global sólo podrá aplicarse para los siguientes bienes:

a) Sellos, efectos timbrados, billetes y monedas, de interés filatélico o numismático.
b) Discos, cintas magnéticas y otros soportes sonoros o de imagen.
c) Libros, revistas y otras publicaciones.

No obstante, la Administración tributaria, previa solicitud del interesado, podrá autorizar la aplicación de la modalidad del margen de beneficio global para determinar la base imponible respecto de bienes distintos de los indicados anteriormente, fijando las condiciones de la autorización y pudiendo revocarla cuando no se den las circunstancias que la motivaron.

2.ª La opción se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, y surtirá efectos hasta su renuncia y, como mínimo, hasta la finalización del año natural siguiente. El sujeto pasivo revendedor que hubiera ejercitado la opción deberá determinar con arreglo a dicha modalidad la base imponible correspondiente a todas las entregas que de los referidos bienes realice durante el período de aplicación de la misma, sin que quepa aplicar a las citadas entregas el régimen general del impuesto.

3.ª Si el margen de beneficio global correspondiente a un período de liquidación fuese negativo, la base imponible de dicho período será cero y el referido margen se añadirá al importe de las compras del período siguiente.

4.ª Los sujetos pasivos revendedores que hayan optado por esta modalidad de determinación de la base imponible deberán practicar una regularización anual de sus existencias, para lo cual deberá calcularse la diferencia entre el saldo final e inicial de las existencias de cada año y añadir esa diferencia, si fuese positiva, al importe de las ventas del último período y si fuese negativa añadirla al importe de las compras del mismo período.

5.ª Cuando los bienes fuesen objeto de entregas exentas en aplicación de los artículos 21, 22, 23 ó 24 de esta Ley, el sujeto pasivo deberá disminuir del importe total de las compras del período el precio de compra de los citados bienes. Cuando no fuese conocido el citado precio de compra podrá utilizarse el valor de mercado de los bienes en el momento de su adquisición por el revendedor.

Asimismo, el sujeto pasivo no computará el importe de las referidas entregas exentas entre las ventas del período.

6.ª A efectos de la regularización a que se refiere la regla 4.ª, en los casos de inicio o de cese en la aplicación de esta modalidad de determinación de la base imponible el sujeto pasivo deberá hacer un inventario de las existencias a la fecha de inicio o del cese, consignando el precio de compra de los bienes o, en su defecto, el valor del bien en la fecha de su adquisición.

Artículo 138. *Repercusión del Impuesto.*

En las facturas que documenten las operaciones a que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos no podrán consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse ésta comprendida en el precio total de la operación.

No serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que les hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial regulado en este capítulo.

Artículo 139. *Deducciones.*

Los sujetos pasivos revendedores no podrán deducir las cuotas del Impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes que sean a su vez transmitidos por aquéllos en virtud de entregas sometidas a este régimen especial.

CAPÍTULO V

Régimen especial del oro de inversión

Artículo 140. *Concepto de oro de inversión.*

A efectos de lo dispuesto en la presente Ley, se considerarán oro de inversión:

1.º Los lingotes o láminas de oro de ley igual o superior a 995 milésimas y cuyo peso se ajuste a lo dispuesto en el apartado noveno del anexo de esta Ley.

2.º Las monedas de oro que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que sean de ley igual o superior a 900 milésimas.

b) Que hayan sido acuñadas con posterioridad al año 1800.

c) Que sean o hayan sido moneda de curso legal en su país de origen.

d) Que sean comercializadas habitualmente por un precio no superior en un 80 por 100 al valor de mercado del oro contenido en ellas.

En todo caso, se entenderá que los requisitos anteriores se cumplen en relación con las monedas de oro incluidas en la relación que, a tal fin, se publicará en el "Diario Oficial de las Comunidades Europeas" serie C, con anterioridad al 1 de diciembre de cada año. Se considerará que dichas monedas cumplen los requisitos exigidos para ser consideradas como oro de inversión durante el año natural siguiente a aquél en que se publique la relación citada o en los años sucesivos mientras no se modifiquen las publicadas anteriormente.

Artículo 140 bis. *Exenciones.*

Uno. Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

1.º Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión. Se incluirán en el ámbito de la exención, en concepto de entregas, los préstamos y las operaciones de permuta financiera, así como las operaciones derivadas de contratos de futuro o a plazo, siempre que tengan por objeto, en todos los casos, oro de inversión y siempre que impliquen la transmisión del poder de disposición sobre dicho oro.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior:

a) A las prestaciones de servicios que tengan por objeto oro de inversión, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 2.º de este artículo.

b) A las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión en el caso de que el empresario que efectúe la entrega haya renunciado a la exención del impuesto en el régimen especial previsto para dicha entrega en el Estado miembro de origen.

2.º Los servicios de mediación en las operaciones exentas de acuerdo con el número 1.º anterior, prestados en nombre y por cuenta ajena.

Dos. En el caso de que a una misma entrega le sean de aplicación la exención regulada en este precepto y la contemplada en el artículo 25 de esta Ley, se considerará aplicable la regulada en este precepto, salvo que se efectúe la renuncia a la misma, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 140 ter.

Artículo 140 ter. *Renuncia a la exención.*

Uno. La exención del impuesto aplicable a las entregas de oro de inversión, a que se refiere el artículo 140 bis, uno.1.º de esta Ley, podrá ser objeto de renuncia por parte del

transmitente, en la forma y con los requisitos que reglamentariamente se determinen y siempre que se cumplan las condiciones siguientes:

1.ª Que el transmitente se dedique con habitualidad a la realización de actividades de producción de oro de inversión o de transformación de oro que no sea de inversión en oro de inversión y siempre que la entrega tenga por objeto oro de inversión resultante de las actividades citadas.

2.ª Que el adquirente sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

Dos. La exención del impuesto aplicable a los servicios de mediación a que se refiere el número 2.º del apartado uno del artículo 140 bis de esta Ley podrá ser objeto de renuncia, siempre que el destinatario del servicio de mediación sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, en la forma y con los requisitos que reglamentariamente se determinen y siempre que se efectúe la renuncia a la exención aplicable a la entrega del oro de inversión a que se refiere el servicio de mediación.

Artículo 140 cuarter. *Deducciones.*

Uno. Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 de esta Ley no serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios por cuya adquisición o importación se soporten o satisfagan dichas cuotas se utilicen en la realización de las entregas de oro de inversión exentas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 140 bis de esta Ley.

Dos. Por excepción a lo dispuesto en el apartado anterior, la realización de las entregas de oro de inversión a que se refiere el mismo generará el derecho a deducir las siguientes cuotas:

1.º Las soportadas por la adquisición de ese oro cuando el proveedor del mismo haya efectuado la renuncia a la exención regulada en el artículo 140 ter, apartado uno.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará también a las cuotas correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión en el caso de que el empresario que efectúe la entrega haya renunciado a la exención del impuesto en el régimen especial previsto para dicha entrega en el Estado miembro de origen.

2.º Las soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de ese oro, cuando en el momento de la adquisición o importación no reunía los requisitos para ser considerado como oro de inversión, habiendo sido transformado en oro de inversión por quien efectúa la entrega exenta o por su cuenta.

3.º Las soportadas por los servicios que consistan en el cambio de forma, de peso o de ley de ese oro.

Tres. Igualmente, por excepción a lo dispuesto en el apartado uno anterior, la realización de entregas de oro de inversión exentas del impuesto por parte de los empresarios o profesionales que lo hayan producido directamente u obtenido mediante transformación generará el derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios vinculados con dicha producción o transformación.

Artículo 140 quinque. *Sujeto pasivo.*

Será sujeto pasivo del impuesto correspondiente a las entregas de oro de inversión que resulten gravadas por haberse efectuado la renuncia a la exención a que se refiere el artículo 140 ter, el empresario o profesional para quien se efectúe la operación gravada.

Artículo 140 sexies. *Conservación de las facturas.*

Los empresarios y profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión, deberán conservar las copias de las facturas correspondientes a dichas operaciones, así como los registros de las mismas, durante un período de cinco años.

CAPÍTULO VI

Régimen especial de las agencias de viajes

Artículo 141. *Régimen especial de las agencias de viajes.*

Uno. El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:

1.º A las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.

2.º A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos y cualquier empresario o profesional en los que concurran las circunstancias previstas en el número anterior.

Dos. El régimen especial de las agencias de viajes no será de aplicación a las operaciones llevadas a cabo utilizando para la realización del viaje exclusivamente medios de transporte o de hostelería propios.

Tratándose de viajes realizados utilizando en parte medios propios y en parte medios ajenos, el régimen especial sólo se aplicará respecto de los servicios prestados mediante medios ajenos.

Artículo 142. *Repercusión del impuesto.*

En las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación.

Artículo 143. *Exenciones.*

Estarán exentos del Impuesto los servicios prestados por los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de las agencias de viajes cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, adquiridos en beneficio del viajero y utilizados para efectuar el viaje, se realicen fuera de la Comunidad.

En el caso de que las mencionadas entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen sólo parcialmente en el territorio de la Comunidad, únicamente gozará de exención la parte de la prestación de servicios de la agencia correspondiente a las efectuadas fuera de dicho territorio.

Artículo 144. *Lugar de realización del hecho imponible.*

Las operaciones efectuadas por las agencias respecto de cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios en el marco del citado viaje.

Dicha prestación se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.

Artículo 145. *La base imponible.*

Uno. La base imponible será el margen bruto de la agencia de viajes.

A estos efectos, se considerará margen bruto de la agencia la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se considerarán adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje, entre otros, los servicios prestados por

otras agencias de viajes con dicha finalidad, excepto los servicios de mediación prestados por las agencias minoristas, en nombre y por cuenta de las mayoristas, en la venta de viajes organizados por estas últimas.

Para la determinación del margen bruto de la agencia no se computarán las cantidades o importes correspondientes a las operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 143 de esta Ley, ni los de los bienes o servicios utilizados para la realización de las mismas.

Dos. No se considerarán prestados para la realización de un viaje, entre otros, los siguientes servicios:

1.º Las operaciones de compraventa o cambio de moneda extranjera.

2.º Los gastos de teléfono, télex, correspondencia y otros análogos efectuados por la agencia.

Artículo 146. *Deducciones.*

Las agencias de viajes a las que se aplique este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley.

No obstante, no podrán deducir el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.

Artículo 147. *Supuesto de no aplicación del régimen especial.*

Por excepción a lo previsto en el artículo 141 de esta Ley, y en la forma que se establezca reglamentariamente, los sujetos pasivos podrán no aplicar el régimen especial previsto en este Capítulo y aplicar el régimen general de este Impuesto, operación por operación, respecto de aquellos servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el Título VIII de esta Ley.

CAPÍTULO VII

Régimen especial del recargo de equivalencia

Artículo 148. *Régimen especial del recargo de equivalencia.*

Uno. El régimen especial del recargo de equivalencia se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen su actividad en los sectores económicos y cumplan los requisitos que se determinen reglamentariamente.

Dos. En el supuesto de que el sujeto pasivo a quien sea de aplicación este régimen especial realizase otras actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, la de comercio minorista sometida a dicho régimen especial tendrá, en todo caso, la consideración de sector diferenciado de la actividad económica.

Tres. Reglamentariamente podrán determinarse los artículos o productos cuya comercialización quedará excluida de este régimen especial.

Artículo 149. *Concepto de comerciante minorista.*

Uno. A los efectos de esta Ley, se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:

1.º Realizar con habitualidad entregas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

No se considerarán comerciantes minoristas, en relación con los productos por ellos transformados, quienes hubiesen sometido los productos objeto de su actividad por sí mismos o por medio de terceros, a algunos de los procesos indicados en el párrafo anterior, sin perjuicio de su consideración como tales respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en que los adquirieron.

2.º Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, hubiese excedido del 80 por 100 del total de las entregas realizadas de los citados bienes.

El requisito establecido en el párrafo anterior no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, siempre que en ellos concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que no puedan calcular el porcentaje que se indica en dicho párrafo por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales.

b) Que les sea de aplicación y no hayan renunciado a la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Reglamentariamente se determinarán las operaciones o procesos que no tienen la consideración de transformación a los efectos de la pérdida de la condición de comerciante minorista.

Artículo 150. *Régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles.*

(Derogado)

Artículo 151. *Exclusiones del régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles.*

(Derogado)

Artículo 152. *Contenido del régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles.*

(Derogado)

Artículo 153. *Régimen especial del recargo de equivalencia.*

(Derogado)

Artículo 154. *Contenido del régimen especial del recargo de equivalencia.*

Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido exigible a los comerciantes minoristas a quienes resulte aplicable este régimen especial se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores.

Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de la obligación de autoliquidación y pago del impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y a las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º de esta Ley.

Dos. Los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial no estarán obligados a efectuar la liquidación ni el pago del Impuesto a la Hacienda Pública en relación con las operaciones comerciales por ellos efectuadas a las que resulte aplicable este régimen especial, ni por las transmisiones de los bienes o derechos utilizados exclusivamente en dichas actividades, con exclusión de las entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas, por las que el transmitente habrá de repercutir, liquidar e ingresar las cuotas del Impuesto devengadas.

Tampoco podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que afecte este régimen especial.

A efectos de la regularización de deducciones por bienes de inversión, la prorrata de deducción aplicable en este sector diferenciado de actividad económica durante el período en que el sujeto pasivo esté sometido a este régimen especial será cero. No procederá efectuar la regularización a que se refiere el artículo 110 de esta Ley en los supuestos de

transmisión de bienes de inversión utilizados exclusivamente para la realización de actividades sometidas a este régimen especial.

Tres. Los comerciantes minoristas sometidos a este régimen especial repercutirán a sus clientes la cuota resultante de aplicar el tipo tributario del impuesto a la base imponible correspondiente a las ventas y a las demás operaciones gravadas por dicho tributo que realicen, sin que, en ningún caso, puedan incrementar dicho porcentaje en el importe del recargo de equivalencia.

Artículo 155. *Comienzo o cese de actividades sujetas al régimen especial del recargo de equivalencia.*

En los supuestos de iniciación o cese en el régimen especial del recargo de equivalencia serán de aplicación las siguientes reglas:

1.º En los casos de iniciación los sujetos pasivos deberán efectuar la liquidación e ingreso de la cantidad resultante de aplicar al valor de adquisición de las existencias inventariadas, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, los tipos del citado impuesto y del recargo de equivalencia vigentes en la fecha de iniciación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando las existencias hubiesen sido adquiridas a un comerciante sometido igualmente a dicho régimen especial en virtud de la transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo establecido en el artículo 7, número 1.º de esta Ley.

2.º En los casos de cese debido a la falta de concurrencia de los requisitos previstos en el artículo 149 de esta Ley, los sujetos pasivos podrán efectuar la deducción de la cuota resultante de aplicar al valor de adquisición de sus existencias inventariadas en la fecha del cese, Impuesto sobre el Valor Añadido y recargo de equivalencia excluidos, los tipos de dicho impuesto y recargo que estuviesen vigentes en la misma fecha.

Si el cese se produjese como consecuencia de la transmisión, total o parcial, del patrimonio empresarial no sujeta al impuesto a comerciantes no sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia, los adquirentes podrán deducir la cuota resultante de aplicar los tipos del impuesto que estuviesen vigentes el día de la transmisión al valor del mercado de las existencias en dicha fecha.

3.º A los efectos de lo dispuesto en las dos reglas anteriores, los sujetos pasivos deberán confeccionar, en la forma que reglamentariamente se determine, inventarios de sus existencias con referencia a los días de iniciación y cese en la aplicación de este régimen.

Artículo 156. *Recargo de equivalencia.*

El recargo de equivalencia se exigirá en las siguientes operaciones que estén sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

1.º Las entregas de bienes muebles o semovientes que los empresarios efectúen a comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles.

2.º Las adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes realizadas por los comerciantes a que se refiere el número anterior.

3.º Las adquisiciones de bienes realizadas por los citados comerciantes a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º de esta Ley.

Artículo 157. *Supuestos de no aplicación del recargo de equivalencia.*

Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo anterior las siguientes operaciones:

1.º Las entregas efectuadas a comerciantes que acrediten, en la forma que reglamentariamente se determine, no estar sometidos al régimen especial del recargo de equivalencia.

2.º Las entregas efectuadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca con sujeción a las normas que regulan dicho régimen especial.

3.º Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes de cualquier naturaleza que no sean objeto de comercio por el adquirente.

4.º Las operaciones del número anterior relativas a artículos excluidos de la aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia.

Artículo 158. *Sujetos pasivos del recargo de equivalencia.*

Estarán obligados al pago del recargo de equivalencia:

1.º Los sujetos pasivos del impuesto que efectúen las entregas sometidas al mismo.
2.º Los propios comerciantes sometidos a este régimen especial en las adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones que efectúen, así como en los supuestos contemplados en el artículo 84, apartado uno, número 2.º de esta Ley.

Artículo 159. *Repercusión del recargo de equivalencia.*

Los sujetos pasivos indicados en el número 1.º del artículo anterior están obligados a efectuar la repercusión del recargo de equivalencia sobre los respectivos adquirentes en la forma establecida en el artículo 88 de esta Ley.

Artículo 160. *Base imponible.*

La base imponible del recargo de equivalencia será la misma que resulte para el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 161. *Tipos.*

Los tipos del recargo de equivalencia serán los siguientes:

1.º Con carácter general, el 5,2 por ciento.
2.º Para las entregas de bienes a las que resulte aplicable el tipo impositivo establecido en el artículo 91, apartado uno de esta Ley, el 1,4 por ciento.
3.º Para las entregas de bienes a las que sea aplicable el tipo impositivo previsto en el artículo 91, apartado dos de esta Ley, el 0,50 por ciento.
4.º Para las entregas de bienes objeto del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, el 1,75 por ciento.

Artículo 162. *Liquidación e ingreso.*

La liquidación y el ingreso del recargo de equivalencia se efectuarán conjuntamente con el Impuesto sobre el Valor Añadido y ajustándose a la mismas normas establecidas para la exacción de dicho impuesto.

Artículo 163. *Obligación de acreditar la sujeción al régimen especial del recargo de equivalencia.*

Las personas o entidades que no sean sociedades mercantiles y realicen habitualmente operaciones de ventas al por menor estarán obligadas a acreditar ante sus proveedores o, en su caso, ante la Aduana, el hecho de estar sometidos o no al régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones o importaciones de bienes que realicen.

CAPÍTULO VIII

Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica

Artículos 163 bis a 163 quáter.

(Suprimidos)

CAPÍTULO IX

Régimen especial del grupo de entidades

Artículo 163 quinquies. *Requisitos subjetivos del régimen especial del grupo de entidades.*

Uno. Podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades.

Dos. Se considerará como entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Que tenga personalidad jurídica propia. No obstante, los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del Impuesto podrán tener la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos en este apartado.

b) Que tenga el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento, en el capital o en los derechos de voto de las mismas.

c) Que dicha participación se mantenga durante todo el año natural.

d) Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

No obstante lo previsto en el apartado uno anterior, las sociedades mercantiles que no actúen como empresarios o profesionales, podrán ser consideradas como entidad dominante, siempre que cumplan los requisitos anteriores.

Tres. Se considerará como entidad dependiente aquella que, constituyendo un empresario o profesional distinto de la entidad dominante, se encuentre establecida en el territorio de aplicación del Impuesto y en la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior. En ningún caso un establecimiento permanente ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto podrá constituir por sí mismo una entidad dependiente.

Cuatro. Las entidades sobre las que se adquiera una participación como la definida en la letra b) del apartado dos anterior se integrarán en el grupo de entidades con efecto desde el año natural siguiente al de la adquisición de la participación. En el caso de entidades de nueva creación, la integración se producirá, en su caso, desde el momento de su constitución, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo.

Cinco. Las entidades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo de entidades con efecto desde el período de liquidación en que se produzca tal circunstancia.

Artículo 163 sexies. *Condiciones para la aplicación del régimen especial del grupo de entidades.*

Uno. El régimen especial del grupo de entidades se aplicará cuando así lo acuerden individualmente las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior y opten por su aplicación. La opción tendrá una validez mínima de tres años, siempre que se cumplan los requisitos exigibles para la aplicación del régimen especial, y se entenderá prorrogada, salvo renuncia, que se efectuará conforme a lo dispuesto en el artículo 163 nonies.cuatro.1.ª de esta Ley. Esta renuncia tendrá una validez mínima de tres años y se efectuará del mismo modo. En todo caso, la aplicación del régimen especial quedará condicionada a su aplicación por parte de la entidad dominante.

Dos. Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior deberán adoptarse por los Consejos de administración, u órganos que ejerzan una función equivalente, de las entidades respectivas antes del inicio del año natural en que vaya a resultar de aplicación el régimen especial.

Tres. Las entidades que en lo sucesivo se integren en el grupo y decidan aplicar este régimen especial deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores antes del inicio del primer año natural en el que dicho régimen sea de aplicación.

Cuatro. La falta de adopción en tiempo y forma de los acuerdos a los que se refieren los apartados uno y dos de este artículo determinará la imposibilidad de aplicar el régimen especial del grupo de entidades por parte de las entidades en las que falte el acuerdo, sin perjuicio de su aplicación, en su caso, al resto de entidades del grupo.

Cinco. El grupo de entidades podrá optar por la aplicación de lo dispuesto en los apartados uno y tres del artículo 163 octies, en cuyo caso deberá cumplirse la obligación que establece el artículo 163 nonies.cuatro.3.ª, ambos de esta Ley.

Esta opción se referirá al conjunto de entidades que apliquen el régimen especial y formen parte del mismo grupo de entidades, debiendo adoptarse conforme a lo dispuesto por el apartado dos de este artículo.

En relación con las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies.uno de esta Ley, el ejercicio de esta opción supondrá la facultad de renunciar a las exenciones reguladas en el artículo 20.uno de la misma, sin perjuicio de que resulten exentas, en su caso, las demás operaciones que realicen las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades. El ejercicio de esta facultad se realizará con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente.

Artículo 163 septies. *Causas determinantes de la pérdida del derecho al régimen especial del grupo de entidades.*

Uno. El régimen especial regulado en este Capítulo se dejará de aplicar por las siguientes causas:

1.ª La concurrencia de cualquiera de las circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 53 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, determinan la aplicación del método de estimación indirecta.

2.ª El incumplimiento de la obligación de confección y conservación del sistema de información a que se refiere el artículo 163 nonies.cuatro.3.ª de esta Ley.

La no aplicación del régimen especial regulado en este capítulo por las causas anteriormente enunciadas no impedirá la imposición, en su caso, de las sanciones previstas en el artículo 163 nonies.siete de esta Ley.

Dos. El cese en la aplicación del régimen especial del grupo de entidades que se establece en el apartado anterior producirá efecto en el período de liquidación en que concurra alguna de estas circunstancias y siguientes, debiendo el total de las entidades integrantes del grupo cumplir el conjunto de las obligaciones establecidas en esta Ley a partir de dicho período.

Tres. En el supuesto de que una entidad perteneciente al grupo se encontrase al término de cualquier período de liquidación en situación de concurso o en proceso de liquidación, quedará excluida del régimen especial del grupo desde dicho período.

Lo anterior se entenderá sin perjuicio de que se continúe aplicando el régimen especial al resto de entidades que cumpla los requisitos establecidos al efecto.

Artículo 163 octies. *Contenido del régimen especial del grupo de entidades.*

Uno. Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial regulado en este Capítulo estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto. Cuando los bienes utilizados tengan la condición de bienes de inversión, la imputación de su coste se deberá efectuar por completo dentro del período de regularización de cuotas correspondientes a dichos bienes que establece el artículo 107, apartados uno y tres, de esta Ley.

No obstante, a los efectos de lo dispuesto en los artículos 101 a 119 y 121 de esta Ley, la valoración de estas operaciones se hará conforme a los artículos 78 y 79 de la misma.

Dos. Cada una de las entidades del grupo actuará, en sus operaciones con entidades que no formen parte del mismo grupo, de acuerdo con las reglas generales del Impuesto, sin que, a tal efecto, el régimen del grupo de entidades produzca efecto alguno.

Tres. Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, las operaciones a que se refiere el apartado uno de este artículo constituirán un sector diferenciado de la actividad, al que se entenderán afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto.

Los empresarios o profesionales podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de estas operaciones, siempre que dichos bienes y servicios se utilicen en la realización de operaciones que generen el derecho a la deducción conforme a lo previsto en el artículo 94 de esta Ley. Esta deducción se practicará en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuese alterado.

Cuatro. El importe de las cuotas deducibles para cada uno de los empresarios o profesionales integrados en el grupo de entidades será el que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y las reglas especiales establecidas en el apartado anterior. Estas deducciones se practicarán de forma individual por parte de cada uno de los empresarios o profesionales que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Determinado el importe de las cuotas deducibles para cada uno de dichos empresarios o profesionales, serán ellos quienes individualmente ejerciten el derecho a la deducción conforme a lo dispuesto en dichos Capítulo y Título.

No obstante, cuando un empresario o profesional incluya el saldo a compensar que resultare de una de sus declaraciones-liquidaciones individuales en una declaración-liquidación agregada del grupo de entidades, no se podrá efectuar la compensación de ese importe en ninguna declaración-liquidación individual correspondiente a un período ulterior, con independencia de que resulte aplicable o no con posterioridad el régimen especial del grupo de entidades.

Cinco. En caso de que a las operaciones realizadas por alguna de las entidades incluidas en el grupo de entidades les fuera aplicable cualquiera de los restantes regímenes especiales regulados en esta Ley, dichas operaciones seguirán el régimen de deducciones que les corresponda según dichos regímenes.

Artículo 163 nonies. *Obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades.*

Uno. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades tendrán las obligaciones tributarias establecidas en este Capítulo.

Dos. La entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria. En tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades.

Tres. Tanto la entidad dominante como cada una de las entidades dependientes deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de esta Ley, excepción hecha del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución, debiendo procederse, a tal efecto, conforme a lo dispuesto en la obligación 2.ª del apartado siguiente.

Cuatro. La entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, y con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, será responsable del cumplimiento de las siguientes obligaciones:

1.ª Comunicar a la Administración tributaria la siguiente información:

a) El cumplimiento de los requisitos exigidos, la adopción de los acuerdos correspondientes y la opción por la aplicación del régimen especial a que se refieren los artículos 163 quinquies y sexies de esta Ley. Toda esta información deberá presentarse en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que se vaya a aplicar el régimen especial.

b) La relación de entidades del grupo que apliquen el régimen especial, identificando las entidades que motiven cualquier alteración en su composición respecto a la del año anterior, en su caso. Esta información deberá comunicarse durante el mes de diciembre de cada año natural respecto al siguiente.

c) La renuncia al régimen especial, que deberá ejercitarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, tanto en lo relativo a la renuncia del total de entidades que apliquen el régimen especial como en cuanto a las renuncias individuales.

d) La opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, que deberá comunicarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

2.ª Presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda. Dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades deberán presentarse una vez presentadas las autoliquidaciones periódicas individuales de cada una de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

El período de liquidación de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

Cuando, para un período de liquidación, la cuantía total de los saldos a devolver a favor de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades supere el importe de los saldos a ingresar del resto de entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades para el mismo período de liquidación, se podrá solicitar la devolución del exceso, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de las autoliquidaciones individuales en que se originó dicho exceso. Esta devolución se practicará en los términos dispuestos en el apartado tres del artículo 115 de esta Ley. En tal caso, no procederá la compensación de dichos saldos a devolver en autoliquidaciones agregadas posteriores, cualquiera que sea el período de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En caso de que deje de aplicarse el régimen especial del grupo de entidades y queden cantidades pendientes de devolución o compensación para las entidades integradas en el grupo, estas cantidades se imputarán a dichas entidades en proporción al volumen de operaciones del último año natural en que el régimen especial hubiera sido de aplicación, aplicando a tal efecto lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley.

3.ª Disponer de un sistema de información analítica basado en criterios razonables de imputación de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 163 octies.uno de esta Ley. Este sistema deberá reflejar la utilización sucesiva de dichos bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del grupo.

El sistema de información deberá incluir una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados, que deberán ser homogéneos para todas las entidades del grupo y mantenerse durante todos los períodos en los que sea de aplicación el régimen especial, salvo que se modifiquen por causas razonables, que deberán justificarse en la propia memoria.

Este sistema de información deberá conservarse durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Cinco. En caso de que alguna de las entidades integradas en el grupo de entidades presente una declaración-liquidación individual extemporánea, se aplicarán los recargos e intereses que, en su caso, procedan conforme al artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que a tales efectos tenga incidencia alguna el hecho de que se hubiera incluido originariamente el saldo de la declaración-liquidación individual, en su caso, presentada, en una declaración-liquidación agregada del grupo de entidades.

Cuando la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades se presente extemporáneamente, los recargos que establece el artículo 27 de la Ley 58/2003,

de 17 de diciembre, General Tributaria, se aplicarán sobre el resultado de la misma, siendo responsable de su ingreso la entidad dominante.

Seis. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial.

Siete. La no llevanza o conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro será considerada como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento del volumen de operaciones del grupo.

Las inexactitudes u omisiones en el sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro serán consideradas como infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento del importe de los bienes y servicios adquiridos a terceros a los que se refiera la información inexacta u omitida.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 180 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las sanciones previstas en los dos párrafos anteriores serán compatibles con las que procedan por la aplicación de los artículos 191, 193, 194 y 195 de dicha Ley. Las imposiciones de las sanciones establecidas en este apartado impedirán la calificación de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 193 de dicha Ley como graves o muy graves por la no llevanza, llevanza incorrecta o no conservación del sistema de información a que se refiere la obligación 3.ª del apartado cuatro.

La entidad dominante será sujeto infractor por los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades, incluidas las obligaciones derivadas del ingreso de la deuda tributaria, de la solicitud de compensación o de la devolución resultante de la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades, siendo responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por las entidades dependientes que se integran en la declaración-liquidación agregada. Las demás entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de estas sanciones.

Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán de las infracciones derivadas de los incumplimientos de sus propias obligaciones tributarias.

Ocho. Las actuaciones dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades se entenderán con la entidad dominante, como representante del mismo. Igualmente, las actuaciones podrán entenderse con las entidades dependientes, que deberán atender a la Administración tributaria.

Las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto referente al total de entidades del grupo desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas.

Las actas y liquidaciones que deriven de la comprobación de este régimen especial se extenderán a la entidad dominante.

Se entenderá que concurre la circunstancia de especial complejidad prevista en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando se aplique este régimen especial.

CAPÍTULO X

Régimen especial del criterio de caja

Artículo 163 decies. *Requisitos subjetivos de aplicación.*

Uno. Podrán aplicar el régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos del Impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros.

Dos. Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año.

Tres. Cuando el sujeto pasivo no hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, podrá aplicar este régimen especial en el año natural en curso.

Cuatro. A efectos de determinar el volumen de operaciones efectuadas por el sujeto pasivo referido en los apartados anteriores, las mismas se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, si a las operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja.

Cinco. Quedarán excluidos del régimen de caja los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural superen la cuantía que se determine reglamentariamente.

Artículo 163 undecies. *Condiciones para la aplicación del régimen especial del criterio de caja.*

El régimen especial del criterio de caja podrá aplicarse por los sujetos pasivos que cumplan los requisitos establecidos en el artículo anterior y opten por su aplicación en los términos que se establezcan reglamentariamente. La opción se entenderá prorrogada salvo renuncia, que se efectuará en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. Esta renuncia tendrá una validez mínima de 3 años.

Artículo 163 duodecies. *Requisitos objetivos de aplicación.*

Uno. El régimen especial del criterio de caja podrá aplicarse por los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 163 decies a las operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

El régimen especial del criterio de caja se referirá a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente de este artículo.

Dos. Quedan excluidas del régimen especial del criterio de caja las siguientes operaciones:

a) Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.

b) Las entregas de bienes exentas a las que se refieren los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley.

c) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

d) Aquellas en las que el sujeto pasivo del Impuesto sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación de conformidad con los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 de esta Ley.

e) Las importaciones y las operaciones asimiladas a las importaciones.

f) Aquellas a las que se refieren los artículos 9.1.º y 12 de esta Ley.

Artículo 163 terdecies. *Contenido del régimen especial del criterio de caja.*

Uno. En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.

Dos. La repercusión del Impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.

Tres. Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley, con las siguientes particularidades:

a) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

b) El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

c) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo establecido en la letra anterior.

Cuatro. Reglamentariamente se determinarán las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos que apliquen este régimen especial.

Artículo 163 quaterdecies. *Efectos de la renuncia o exclusión del régimen especial del criterio de caja.*

La renuncia o exclusión de la aplicación del régimen especial del criterio de caja determinará el mantenimiento de las normas reguladas en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia en los términos señalados en el artículo anterior.

Artículo 163 quinquiesdecies. *Operaciones afectadas por el régimen especial del criterio de caja.*

Uno. El nacimiento del derecho a la deducción de los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja, pero que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, en relación con las cuotas soportadas por esas operaciones, se producirá en el momento del pago total o parcial del precio de las mismas, por los importes efectivamente satisfechos, o, si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

Reglamentariamente se determinarán las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el régimen especial del criterio de caja.

Dos. La modificación de la base imponible a que se refiere el apartado cuatro del artículo 80 de esta Ley, efectuada por sujetos pasivos que no se encuentren acogidos al régimen especial del criterio de caja, determinará el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo deudor, acogido a dicho régimen especial correspondientes a las operaciones modificadas y que estuvieran aún pendientes de deducción en la fecha en que se realice la referida modificación de la base imponible.

Artículo 163 sexiesdecies. *Efectos del auto de declaración del concurso.*

La declaración de concurso del sujeto pasivo acogido al régimen especial de criterio de caja o del sujeto pasivo destinatario de sus operaciones determinará, en la fecha del auto de declaración de concurso:

a) el devengo de las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo acogido al régimen especial del criterio de caja que estuvieran aún pendientes de devengo en dicha fecha;

b) el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo respecto de las operaciones que haya sido destinatario y a las que haya sido de aplicación el régimen especial del criterio de caja que estuvieran pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 163.terdecies.Tres, letra a), en dicha fecha;

c) el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo concursado acogido al régimen especial del criterio de caja, respecto de las operaciones que haya sido destinatario no acogidas a dicho régimen especial que estuvieran aún pendientes de pago y en las que no haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 163.terdecies.Tres, letra a), en dicha fecha.

El sujeto pasivo en concurso deberá declarar las cuotas devengadas y ejercitar la deducción de las cuotas soportadas referidas en los párrafos anteriores en la declaración-liquidación prevista reglamentariamente, correspondiente a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso. Asimismo, el sujeto pasivo deberá declarar en dicha declaración-liquidación, las demás cuotas soportadas que estuvieran pendientes de deducción a dicha fecha.

CAPÍTULO XI

Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.

Sección 1.ª Disposiciones comunes

Artículo 163 septiesdecies. *Definiciones y causas de exclusión.*

Uno. A efectos del presente capítulo, serán de aplicación las siguientes definiciones:

a) “Declaraciones-liquidaciones periódicas de los regímenes especiales”: las declaraciones-liquidaciones en las que consta la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto correspondiente en cada Estado miembro de consumo.

b) “Estado miembro de consumo”: el definido como tal para cada uno de los regímenes especiales.

c) “Estado miembro de identificación”: el definido como tal para cada uno de los regímenes especiales.

Dos. Serán causas de exclusión de los empresarios o profesionales acogidos a estos regímenes especiales cualesquiera de las siguientes circunstancias que se relacionan a continuación:

a) La presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en dichos regímenes especiales.

b) La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones del empresario o profesional incluidas en estos regímenes especiales han concluido.

c) El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes especiales.

d) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales.

e) Para los empresarios o profesionales acogidos al régimen especial previsto en la Sección 4.ª de este capítulo, que operen a través de un intermediario, también será causa de exclusión que dicho intermediario notifique a la Administración tributaria que ha dejado de representarlos.

La decisión de exclusión será competencia exclusiva del Estado miembro de identificación.

Tres. Serán causas de exclusión del intermediario del régimen especial previsto en la Sección 4.ª de este capítulo cualesquiera de las siguientes circunstancias:

a) La falta de actuación durante dos trimestres naturales como intermediario por cuenta de un empresario o profesional acogido al citado régimen especial.

b) El incumplimiento de los requisitos necesarios para actuar como intermediario.

c) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa del citado régimen especial.

Cuatro. Sin perjuicio de lo previsto en los apartados anteriores, el empresario o profesional, o el intermediario, podrá darse de baja voluntaria de estos regímenes especiales o de actuar como tal.

Cinco. Reglamentariamente se establecerán las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo dispuesto en este capítulo.

Sección 2.ª Régimen exterior de la Unión. Régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales

Artículo 163 octiesdecies. *Ámbito de aplicación.*

Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, que presten servicios a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tales, y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual, podrán acogerse al régimen especial previsto en esta sección.

El régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios que, de acuerdo con lo dispuesto en esta ley, o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros, deban entenderse efectuadas en la Comunidad.

Dos. A efectos de la presente sección, se considerará:

a) “Empresario o profesional no establecido en la Comunidad”: todo empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad y no posea un establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad.

b) “Estado miembro de identificación”: el Estado miembro por el que haya optado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad para declarar el inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad.

c) “Estado miembro de consumo”: el Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios conforme a lo dispuesto en esta ley o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros.

Artículo 163 noniesdecies. *Obligaciones formales.*

Uno. En caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, este quedará obligado a:

a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno.2.º de esta Ley.

b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

La información facilitada por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postales y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere en su caso, el número mediante el que esté identificado ante la Administración fiscal del territorio tercero en el que tenga su sede de actividad y una declaración en la que manifieste que no ha situado la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que no posee en él un establecimiento permanente. Igualmente, el empresario o profesional no establecido en la Comunidad comunicará toda posible modificación de la citada información.

En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, la información a facilitar al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá nombre, direcciones postales y de correo electrónico y las direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere y número de identificación fiscal asignado por la Administración tributaria española.

A efectos de este régimen, la Administración tributaria identificará al empresario o profesional no establecido en la Comunidad mediante un número individual.

La Administración tributaria notificará por vía electrónica al empresario o profesional no establecido en la Comunidad el número de identificación que le haya asignado.

c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto sobre el valor añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios cubiertos por este régimen. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación individual que le haya sido notificado por la Administración tributaria conforme lo previsto en la letra b) anterior y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, de los servicios cubiertos por este régimen durante el período al que se refiere la declaración, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones-liquidaciones presentadas deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y con el contenido que se determine reglamentariamente.

d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración-liquidación específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra c) anterior es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo en los términos previstos en el artículo 47 decies del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

El empresario o profesional no establecido deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

f) Expedir y entregar factura ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

Dos. En caso de que el empresario o profesional no establecido en la Comunidad hubiera elegido cualquier otro Estado miembro distinto de España para presentar la declaración de inicio en este régimen especial, y en relación con las operaciones que deban considerarse efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto, el ingreso del impuesto correspondiente a las mismas deberá efectuarse al tiempo de la presentación en el Estado miembro de identificación de la declaración-liquidación a que se hace referencia en el apartado anterior.

Además, el empresario o profesional no establecido en la Comunidad deberá cumplir el resto de obligaciones contenidas en el apartado Uno anterior en el Estado miembro de identificación y, en particular, la establecida en la letra e) de dicho apartado.

Artículo 163 vicies. *Derecho a la deducción de las cuotas soportadas.*

Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial no podrán deducir en la declaración-liquidación a que se refiere el artículo 163 noniesdecies.Uno.c) de esta Ley cantidad alguna de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables, se destinen a la prestación de los servicios a los que se refiere este régimen.

No obstante lo anterior, dichos empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido

soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios a los que se refiere este régimen especial que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo en desarrollo de lo que dispone la Directiva 86/560/CEE, del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en los términos que prevé el artículo 368 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006. En particular, en el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de esta Ley.

Dos. En caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de consumo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 119. Dos.2.º de esta Ley, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los servicios a los que se refiere este régimen especial. El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el artículo 119 bis de esta Ley.

A estos efectos no se exigirá que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. Los empresarios o profesionales que se acojan a lo dispuesto en este artículo no estarán obligados a nombrar representante ante la Administración tributaria a estos efectos.

En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla el procedimiento para el ejercicio del derecho a la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido a que se refiere este apartado será el previsto en el artículo 119 de esta Ley.

Tres. Los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y realicen en el territorio de aplicación del impuesto operaciones a las que se refiere este régimen especial conjuntamente con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho territorio deberán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en dicho territorio y sean utilizados en la prestación de los servicios a que se refiere este régimen especial a través de las declaraciones-liquidaciones correspondientes que deban presentar en el territorio de aplicación del impuesto.

Sección 3.ª Régimen de la Unión. Régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes realizadas en las condiciones previstas en el artículo 8 bis.b) de esta Ley

Artículo 163 unvicies. *Ámbito de aplicación.*

Uno. Podrán acogerse al régimen especial previsto en esta sección los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, que presten servicios que se consideren prestados en este último, a destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tales, así como los que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes o entregas interiores de bienes en las condiciones previstas en el artículo 8 bis.b) de esta Ley.

El régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios efectuadas por los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen que, de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley, o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros, deban entenderse efectuadas en la Comunidad, siempre que se presten en un Estado miembro distinto a aquel en el que el empresario o profesional acogido a este régimen especial tenga establecida la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente, así

como a todas las entregas de bienes a las que resulte de aplicación este régimen especial que sean efectuadas por los empresarios o profesionales que se acojan al mismo.

Dos. A efectos de la presente sección, se considerará:

a) "Empresario o profesional no establecido en el Estado miembro de consumo": todo empresario o profesional que tenga establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad o que posea en ella un establecimiento permanente, pero que no tenga establecida dicha sede en el territorio del Estado miembro de consumo ni posea en él un establecimiento permanente;

b) "Estado miembro de identificación": el Estado miembro en el que el empresario o profesional tenga establecida la sede de su actividad económica. Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, se atenderá al único Estado miembro en el que tenga un establecimiento permanente o, en caso de tener establecimientos permanentes en varios Estados miembros, al Estado por el que opte el empresario o profesional de entre los Estados miembros en que disponga de un establecimiento permanente.

Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica ni tenga establecimiento permanente alguno en la Comunidad, el Estado miembro de identificación será aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes. Si hubiera más de un Estado miembro en el que se iniciase la expedición o el transporte de los bienes, el empresario o profesional deberá optar por uno de ellos.

La opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada por el mismo. La opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

c) "Estado miembro de consumo":

a') En el caso de las prestaciones de servicios, el Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de servicios, de conformidad con lo dispuesto en esta Ley o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros.

b') En el caso de ventas a distancia intracomunitarias de bienes, el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte de los bienes con destino al cliente.

c') En el caso de entregas de bienes por parte de un empresario o profesional que facilite tales entregas de conformidad con el artículo 8 bis.b) de esta Ley, cuando la expedición o el transporte de los bienes entregados comience y acabe en el mismo Estado miembro, dicho Estado miembro.

Tres. A efectos de la presente sección se considerará al Reino de España el "Estado miembro de identificación" en los siguientes supuestos:

a) En todo caso, para los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad, pero tengan exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto uno o varios establecimientos permanentes.

b) Cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto y en algún otro Estado miembro hayan elegido a España como Estado miembro en el que se acogen para la aplicación del presente régimen especial.

c) Cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan su sede de actividad ni un establecimiento permanente en la Comunidad y el inicio de la expedición o transporte de los bienes sea exclusivamente el territorio de aplicación del impuesto o, habiéndose iniciado dicha expedición o transporte en varios Estados miembros, hayan elegido a España como Estado miembro en el que se acogen para la aplicación del presente régimen especial.

Artículo 163 duovicies. *Obligaciones formales.*

Uno. En caso de que España sea el Estado miembro de identificación el empresario o profesional que realice operaciones acogidas a este régimen especial quedará obligado a:

a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno.2.º de esta Ley.

b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto sobre el valor añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación fiscal asignado al empresario o profesional por la Administración tributaria previsto en la letra a) anterior y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total de las operaciones gravadas por este régimen, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España.

Cuando los bienes se expidan o transporten desde Estados miembros distintos de España, la declaración-liquidación deberá incluir también el valor total, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, para las siguientes entregas a las que resulte aplicable este régimen, por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes:

a') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes distintas de las realizadas con arreglo al artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

b') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las entregas de bienes cuando la expedición o transporte de dichos bienes comience y acabe en el mismo Estado miembro efectuadas por un empresario o profesional de conformidad con lo dispuesto en artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra a'), la declaración-liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra b'), la declaración-liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes, cuando se disponga del mismo.

La declaración-liquidación incluirá la información a que se hace referencia en esta letra c), desglosada por Estado miembro de consumo.

Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere este régimen especial, deberá incluir en sus declaraciones-liquidaciones el importe total de dichas prestaciones de servicios, por cada Estado miembro en que tenga un establecimiento permanente, junto con el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido, o el número de identificación fiscal de dicho establecimiento permanente, y desglosado por Estado miembro de consumo.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones-liquidaciones presentadas, deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una

declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y el contenido que se determine reglamentariamente.

d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra c) anterior es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo en los términos previstos en el artículo 47 decies del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

f) Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

Dos. El empresario o profesional que considere al Reino de España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere este régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.

Artículo 163 tervicies. *Derecho a la deducción de las cuotas soportadas.*

Uno. Los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial no podrán deducir en la declaración-liquidación a que se refiere el artículo 163 duovicies.Uno.c) de esta Ley cantidad alguna por las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables, se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere este régimen.

No obstante lo anterior, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere este régimen especial que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo en desarrollo de lo que dispone la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en los términos que prevé el artículo 368 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, o la Directiva 2008/9/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, en los términos que prevé el artículo 369 undecies de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006. En particular, en el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de esta Ley.

Dos. En caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de consumo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 119.Dos.2.º de esta Ley, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere este régimen especial.

Para los empresarios o profesionales que se encuentren establecidos en otro Estado miembro, el procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el artículo 119 de esta Ley.

Para los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, el procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el artículo 119 bis de esta Ley.

A estos efectos no se exigirá que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del

impuesto. Los empresarios o profesionales que se acojan a lo dispuesto en este artículo no estarán obligados a nombrar representante ante la Administración tributaria a estos efectos.

En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, el procedimiento para el ejercicio del derecho a la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido a que se refiere este apartado será el previsto en el artículo 119 de esta Ley.

En caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación, los empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto podrán deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones acogidas al presente régimen conforme al régimen general del impuesto.

Tres. Los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y realicen en el territorio de aplicación del impuesto operaciones a las que se refiere este régimen especial conjuntamente con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho territorio deberán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en dicho territorio y sean utilizados en la realización de las operaciones a que se refiere este régimen especial a través de las declaraciones-liquidaciones correspondientes que deban presentar en el territorio de aplicación del impuesto.

Artículo 163 quatervicies. *Prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales establecidos en el mismo.*

El régimen especial previsto en esta sección no resultará aplicable a las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el mismo. A dichas prestaciones de servicios les resultará aplicable el régimen general del impuesto.

Sección 4.ª Régimen de importación. Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.

Artículo 163 quinvicies. *Ámbito de aplicación.*

Uno. Podrán acogerse al régimen especial previsto en la presente sección los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, a excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales, siempre que sean:

– Empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla;

– empresarios o profesionales, establecidos o no en la Comunidad, que estén representados por un intermediario establecido en la Comunidad. A estos efectos no será posible designar más de un intermediario a la vez; o

– empresarios o profesionales establecidos en un país tercero con el que la Unión Europea haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al de la Directiva 2010/24/UE del Consejo y al del Reglamento (UE) n.º 904/2010, y que realicen ventas a distancia de bienes procedentes de ese país tercero.

El presente régimen especial se aplicará a todas las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros efectuadas por el empresario o profesional.

Dos. A efectos de la presente sección, se considerará:

a) “Empresario o profesional no establecido en la Comunidad”: todo empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad y no tenga en ella un establecimiento permanente.

b) “Intermediario”: aquella persona establecida en la Comunidad a quien designa el empresario o profesional que realiza ventas a distancia de bienes importados de un país o territorio tercero y que, en nombre y por cuenta de éste, queda obligado al cumplimiento de

las obligaciones materiales y formales derivadas del presente régimen especial y es titular de las relaciones jurídicas-tributarias derivadas del mismo.

Reglamentariamente se establecerán las condiciones y requisitos para actuar como intermediario de este régimen especial.

c) "Estado miembro de identificación":

a') Cuando el empresario o profesional no esté establecido en la Comunidad, el Estado miembro por el que opte.

Tratándose de empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla y que no hayan designado a un intermediario establecido en la Comunidad, el Estado miembro de identificación será el Reino de España.

b') Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, pero tenga en ella varios establecimientos permanentes, el Estado miembro en el que, teniendo un establecimiento permanente, indique que se acoge al presente régimen especial. La citada opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada por el mismo y tendrá una validez mínima del año natural a que se refiere la opción ejercitada y de los dos siguientes.

c') Cuando el empresario o profesional haya establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro o tenga exclusivamente uno o varios establecimientos permanentes en el mismo, dicho Estado miembro.

d') Cuando el intermediario haya establecido la sede de su actividad económica en un Estado miembro, dicho Estado miembro.

e') Cuando el intermediario no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, pero tenga en ella varios establecimientos permanentes, el Estado miembro en el que, teniendo un establecimiento permanente, indique que se acoge al presente régimen especial. La citada opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada por el mismo y tendrá una validez mínima del año natural a que se refiere la opción ejercitada y de los dos siguientes.

d) "Estado miembro de consumo": el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente.

Tres. A efectos de lo previsto en la presente sección se considerará al Reino de España el "Estado miembro de identificación" en los siguientes supuestos:

a) En todo caso, para los empresarios o profesionales o los intermediarios que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad, pero tengan exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto uno o varios establecimientos permanentes.

b) Cuando se trate de empresarios o profesionales o intermediarios que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto y en algún otro Estado miembro hayan elegido a España como Estado miembro en el que se acogen para la aplicación del presente régimen especial.

c) Cuando el empresario o profesional no tenga su sede de actividad ni disponga de establecimiento permanente alguno en el territorio de la Comunidad, cuando haya elegido a España como Estado miembro en el que se acoge para la aplicación del presente régimen especial y, en todo caso, los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla cuando no hayan designado a un intermediario establecido en la Comunidad.

Artículo 163 sexvicies. *Devengo.*

En las entregas de bienes acogidas a este régimen especial el devengo del impuesto se producirá en el momento de la entrega, que se entenderá producida con la aceptación del pago del cliente.

Artículo 163 septvicies. *Obligaciones formales.*

Uno. En caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación, el empresario o profesional acogido al presente régimen especial, o el intermediario que actúe por su cuenta, quedarán obligados a:

a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno. 2.º de esta Ley.

b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

La información que debe facilitar el empresario o profesional acogido al presente régimen especial, que no actúe por medio de intermediario, al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postales y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere y el número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal.

La información que debe facilitar el intermediario a la Administración tributaria, antes de iniciar su actividad de intermediación, incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postales y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere y el número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido.

Además, el intermediario deberá facilitar a la Administración tributaria, en relación con cada empresario o profesional por cuyo nombre y cuenta actúa, antes del inicio de las actividades gravadas los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postales y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere, el número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido, o el número de identificación fiscal. Igualmente, aquel deberá facilitar el número de identificación fiscal que le haya sido asignado por el Estado miembro de identificación a efectos de este régimen especial.

El empresario o profesional acogido al presente régimen especial, o su eventual intermediario, comunicarán toda posible modificación de la citada información.

A efectos de este régimen, la Administración tributaria identificará al empresario o profesional que se acoja al presente régimen especial mediante un número de identificación a efectos del régimen. En caso de actuar mediante intermediario, se le asignará a este además un número de identificación a efectos del régimen en relación con cada empresario o profesional que lo haya designado como tal.

Estos números de identificación serán de uso exclusivo a efectos de este régimen especial y deberán aportarse para la aplicación de la exención prevista en el artículo 66.4.º de esta Ley.

La Administración tributaria notificará por vía electrónica al empresario o profesional acogido al presente régimen especial o, en su caso, al intermediario, los números de identificación que se le hayan asignado.

c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto sobre el valor añadido por cada mes natural, independientemente de que se hayan realizado o no operaciones a las que se aplique este régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación fiscal que le haya sido asignado por la Administración tributaria a efectos del presente régimen especial y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total de las operaciones gravadas por este régimen, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones-liquidaciones presentadas deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y con el contenido que se determine reglamentariamente.

d) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración-liquidación, haciendo referencia a la declaración-liquidación específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración-liquidación.

e) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración-liquidación mencionada en la letra c) anterior es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo en los términos previstos en el artículo 47 decies del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

f) Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

Dos. El empresario o profesional que considere al Reino de España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere este régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.

Artículo 163 octovicies. *Derecho a la deducción de las cuotas soportadas.*

Uno. Los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial no podrán deducir en la declaración-liquidación a que se refiere el artículo 163 septvicies.Uno.c) de esta Ley cantidad alguna por las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables, se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere este régimen.

No obstante lo anterior, los empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere este régimen especial que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo en desarrollo de lo que dispone la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, o de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, ambas en los términos que prevé el artículo 369 quatervicies de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006. En particular, en el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de esta Ley.

Dos. En caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de consumo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 119.,Dos.2.º de esta Ley, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere este régimen especial.

Para los empresarios o profesionales que se encuentren establecidos en otro Estado miembro, el procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el artículo 119 de esta Ley.

Para los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, el procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el artículo 119 bis de esta Ley.

A estos efectos no se exigirá que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. Los empresarios o profesionales que se acojan a lo dispuesto en este artículo no estarán obligados a nombrar representante ante la Administración Tributaria a estos efectos.

En el caso de empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, el procedimiento para el ejercicio del derecho a la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido a que se refiere este apartado será el previsto en el artículo 119 de esta Ley.

En caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación, los empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto podrán deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios utilizados en la realización de las operaciones acogidas al presente régimen conforme al régimen general del impuesto.

Tres. Los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y realicen en el territorio de aplicación del impuesto operaciones a las que se refiere este régimen especial conjuntamente con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho territorio, deberán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en dicho territorio y sean utilizados en la realización de las operaciones a que se refiere este régimen especial a través de las declaraciones-liquidaciones correspondientes que deban presentar en el territorio de aplicación del impuesto.

TÍTULO X

Obligaciones de los sujetos pasivos

CAPÍTULO I

Normas generales

Artículo 164. *Obligaciones de los sujetos pasivos.*

Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1.º) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

2.º) Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3.º) Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4.º) Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5.º) Presentar periódicamente, o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas y, en particular, una declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

6.º) Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2.º, de esta ley deberá acreditarse el pago del Impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7.º) Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que

se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.

Dos. La obligación de expedir y entregar factura por las operaciones efectuadas por los empresarios o profesionales se podrá cumplir, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por el cliente de los citados empresarios o profesionales o por un tercero, los cuales actuarán, en todo caso, en nombre y por cuenta del mismo.

Cuando la citada obligación se cumpla por un cliente del empresario o profesional, deberá existir un acuerdo previo entre ambas partes. Asimismo, deberá garantizarse la aceptación por dicho empresario o profesional de cada una de las facturas expedidas en su nombre y por su cuenta, por su cliente.

La expedición de facturas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrá realizarse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento.

La factura, en papel o electrónica, deberá garantizar la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde la fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación.

Reglamentariamente se determinarán los requisitos a los que deba ajustarse la expedición, remisión y conservación de facturas.

Tres. Lo previsto en los apartados anteriores será igualmente aplicable a quienes, sin ser sujetos pasivos de este Impuesto, tengan sin embargo la condición de empresarios o profesionales a los efectos del mismo, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente.

Cuatro. La Administración tributaria, cuando lo considere necesario a los efectos de cualquier actuación dirigida a la comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o sujeto pasivo, podrá exigir una traducción al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, de las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.

Artículo 165. *Reglas especiales en materia de facturación.*

Uno. Las facturas recibidas, los justificantes contables y las copias de las facturas expedidas, deberán conservarse, incluso por medios electrónicos, durante el plazo de prescripción del Impuesto. Esta obligación se podrá cumplir por un tercero, que actuará en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

Cuando los documentos a que se refiere el párrafo anterior se refieran a adquisiciones por las cuales se hayan soportado o satisfecho cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya deducción esté sometida a un período de regularización, deberán conservarse durante el período de regularización correspondiente a dichas cuotas y los cuatro años siguientes.

Reglamentariamente se establecerán los requisitos para el cumplimiento de las obligaciones que establece este apartado.

Dos. Reglamentariamente podrán establecerse fórmulas alternativas para el cumplimiento de las obligaciones de facturación y de conservación de los documentos a que se refiere el apartado anterior con el fin de impedir perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

Tres. Cuando el sujeto pasivo conserve por medios electrónicos los documentos a que se refiere el apartado uno de este artículo, se deberá garantizar a la Administración tributaria tanto el acceso en línea a los mismos como su carga remota y utilización. La anterior obligación será independiente del lugar de conservación.

Artículo 166. *Obligaciones contables.*

Uno. La contabilidad deberá permitir determinar con precisión:

1.º El importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes.

2.º El importe total del Impuesto soportado por el sujeto pasivo.

Dos. Todas las operaciones realizadas por los sujetos pasivos en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales deberán contabilizarse o registrarse dentro de los plazos establecidos para la liquidación y pago del Impuesto.

Tres. La persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública podrá disponer adaptaciones o modificaciones de las obligaciones registrales de determinados sectores empresariales o profesionales.

CAPÍTULO II

Disposiciones especiales

Sección 1.ª Obligaciones de las interfaces digitales

Artículo 166 bis. *Registro de operaciones.*

Uno. Cuando un empresario o profesional, actuando como tal, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la entrega de bienes o la prestación de servicios a personas que no sean empresarios o profesionales, actuando como tales, y no tenga la condición de sujeto pasivo respecto de dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios, tendrá la obligación de llevar un registro de dichas operaciones.

Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el artículo 54 quater.2 del Reglamento (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y deberá estar por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de los Estados miembros interesados.

El registro se mantendrá por un período de diez años a partir del final del año en que se haya realizado la operación.

Dos. Cuando un empresario o profesional, actuando como tal, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la entrega de bienes en los términos del artículo 8 bis de esta ley o cuando participe en una prestación de servicios por vía electrónica para la cual se considere que actúa en nombre propio de conformidad con el artículo 9 bis del mencionado Reglamento (UE) n.º 282/2011, tendrá la obligación de llevar los siguientes registros:

a) Los registros establecidos en el artículo 63 quater del citado Reglamento (UE) n.º 282/2011 cuando dicho empresario o profesional se encuentre acogido a los regímenes especiales previstos en el capítulo XI del título IX de esta ley.

b) Los registros establecidos en el artículo 164.Uno.4.º de esta ley cuando no se encuentre acogido a los regímenes especiales previstos en el capítulo XI del título IX de esta ley.

Sección 2.ª Obligaciones de los proveedores de los servicios de pago

Artículo 166 ter. *Definiciones.*

A efectos de la presente sección, se entenderá por:

a) "proveedor de servicios de pago": las entidades y organismos contemplados en los apartados 1 y 2 del artículo 5 del Real Decreto-ley 19/2018, de 23 de noviembre, de servicios de pago y otras medidas urgentes en materia financiera, y las personas físicas o jurídicas que se acojan a las exenciones previstas en los artículos 14 y 15 de dicho Real Decreto-ley;

b) "servicio de pago": una o más actividades empresariales enumeradas en las letras c) a f) del artículo 1.2 del Real Decreto-ley 19/2018;

c) "pago": a reserva de las exclusiones que contempla el artículo 4 del Real Decreto-ley 19/2018, una "operación de pago" según se define en el artículo 3, punto 26, de dicho Real Decreto-ley, o un "servicio de envío de dinero" según se define en el artículo 3, punto 36, del citado Real Decreto-ley;

d) "ordenante": la persona física o jurídica titular de una cuenta de pago que autoriza una orden de pago a partir de dicha cuenta o, en el caso de que no exista una cuenta de pago, la persona física o jurídica que dicta una orden de pago;

e) "beneficiario": la persona física o jurídica que sea el destinatario previsto de los fondos que hayan sido objeto de una operación de pago;

f) "Estado miembro de origen": uno de los siguientes:

a' El Estado miembro de la Unión Europea en el que el proveedor de servicio de pago tenga fijado su domicilio social, o

b' Si el proveedor de servicio de pago no posee domicilio social con arreglo a la legislación nacional, el Estado miembro de la Unión Europea en el que tenga fijada su administración central;

g) "Estado miembro de acogida": el Estado miembro de la Unión Europea distinto del Estado miembro de origen en el cual el proveedor de servicio de pago tiene un agente o una sucursal o presta servicios de pago;

h) "cuenta de pago": una cuenta a nombre de uno o varios usuarios de servicios de pago que sea utilizada para la ejecución de operaciones de pago;

i) "IBAN": número identificador de una cuenta de pago internacional que identifica inequívocamente una cuenta de pago individual en un Estado miembro y cuyos elementos son especificados por la Organización Internacional de Normalización (ISO);

j) "BIC": código identificador de la entidad que identifica inequívocamente a un proveedor de servicios de pago, y cuyos elementos son especificados por la ISO.

Artículo 166 quater. *Obligaciones de proveedores de servicios de pago.*

Los proveedores de servicio de pago cuyo Estado miembro de origen o de acogida sea el Reino de España, en las condiciones que se determinen reglamentariamente, estarán obligados a:

a) Mantener un registro suficientemente detallado de los beneficiarios y de los pagos en relación con los servicios de pago que presten en cada trimestre natural.

La obligación anterior se aplicará exclusivamente a los servicios de pago que se presten en relación con pagos transfronterizos. Un pago se considerará transfronterizo cuando el ordenante esté ubicado en un Estado miembro y el beneficiario esté situado en otro Estado miembro o en un país o territorio tercero.

Esta obligación se aplicará cuando, en el transcurso de un trimestre natural, un proveedor de servicios de pago preste servicios de pago correspondientes a más de 25 pagos transfronterizos al mismo beneficiario.

El número de pagos transfronterizos a que se refiere el párrafo anterior se calculará con referencia a los servicios de pago prestados por el proveedor de servicios de pago por cada Estado miembro y por cada uno de los identificadores a los que se refiere el artículo 166 quinquies.Dos. Cuando el proveedor de servicios de pago disponga de información según la cual el beneficiario posee varios identificadores, el cálculo se efectuará por beneficiario.

Esta obligación no se aplicará a los servicios de pago prestados por los proveedores de servicios de pago del ordenante por lo que respecta a cualquier pago cuando al menos uno de los proveedores de servicios de pago del beneficiario esté situado en un Estado miembro, tal como muestre el BIC de dicho proveedor de servicios de pago o cualquier otro código identificador de la entidad que identifique inequívocamente al proveedor de servicios de pago y su ubicación. No obstante, los proveedores de servicios de pago del ordenante incluirán esos servicios de pago en el cálculo mencionado en los párrafos tercero y cuarto de esta letra a).

Los registros serán conservados por los proveedores de servicios de pago en formato electrónico durante un período de tres años naturales contados desde el final del año natural de la fecha del pago.

b) Poner a disposición de la Administración tributaria los registros mencionados en la letra anterior.

Artículo 166 quinquies. *Ubicación del ordenante y beneficiario.*

Uno. A efectos de aplicación de lo dispuesto en el artículo 166 quater, letra a), segundo párrafo, de esta ley, se considerará que la ubicación del ordenante se encuentra en el Estado miembro que corresponda:

a) al número IBAN de la cuenta de pago del ordenante o a cualquier otro medio identificativo que permita identificar inequívocamente y proporcionar la ubicación del ordenante, o en ausencia de dichos medios identificativos;

b) al código BIC o a cualquier otro código identificador de la entidad que identifique inequívocamente y proporcione la ubicación del proveedor de servicios de pago que actúe en nombre del ordenante.

Dos. A efectos de aplicación de lo dispuesto en el artículo 166 quater, letra a), segundo párrafo, de esta ley, se considerará que la ubicación del beneficiario se encuentra en el Estado miembro o tercer territorio o país que corresponda:

a) al número IBAN de la cuenta de pago del beneficiario o a cualquier otro medio identificativo que permita identificar inequívocamente y proporcionar la ubicación del beneficiario, o en ausencia de dichos medios identificativos;

b) al código BIC o a cualquier otro código identificador de la entidad que identifique inequívocamente y proporcione la ubicación del proveedor de servicios de pago que actúe en nombre del beneficiario.

TÍTULO XI

Gestión del impuesto

Artículo 167. *Liquidación del impuesto.*

Uno. Salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Dos. En las importaciones de bienes el impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios o, en su caso, por el artículo 167 bis de esta ley.

La recaudación e ingreso de las cuotas del impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

No obstante, cuando la declaración aduanera se presente en otro Estado miembro conforme a lo previsto en el artículo 179 del Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, la Administración liquidará el impuesto con base en la información recibida de la aduana del Estado miembro donde se haya presentado la declaración.

Tres. Reglamentariamente se determinarán las garantías que resulten procedentes para asegurar el cumplimiento de las correspondientes obligaciones tributarias.

Artículo 167 bis. *Modalidad especial para la declaración y el pago del impuesto sobre el valor añadido sobre las importaciones.*

Uno. Cuando los empresarios o profesionales que realicen las operaciones a que se refiere el Título IX, Capítulo XI, Sección 4.ª de esta Ley, no opten por la aplicación del régimen especial previsto en esa sección, la persona que presente los bienes en la Aduana por cuenta del importador en el territorio de aplicación del impuesto podrá optar por una modalidad especial para la declaración y el pago del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la importación de los bienes en que concurran los siguientes requisitos:

a) que el valor intrínseco del envío no supere los 150 euros;

b) que se trate de bienes que no sean objeto de impuestos especiales; y

c) que el destino final de la expedición o transporte de los bienes sea el territorio de aplicación del impuesto.

Dos. En el supuesto de que se opte por la modalidad especial de declaración y pago, se aplicarán las siguientes disposiciones:

a) El destinatario de los bienes importados estará obligado al pago del impuesto sobre el valor añadido.

b) La persona que presente los bienes para su despacho ante la Aduana recaudará el impuesto sobre el valor añadido que recaiga sobre su importación del destinatario de los bienes importados y efectuará el pago del impuesto sobre el valor añadido recaudado.

A estos efectos, no será necesaria autorización expresa por parte del destinatario de los bienes importados para la utilización de la citada modalidad especial de declaración y pago.

Tres. No obstante lo dispuesto en el artículo 91 de esta Ley, será de aplicación el tipo impositivo general del impuesto a las importaciones de bienes que se declaren utilizando la modalidad especial de declaración y pago prevista en este artículo.

La persona que presente los bienes para su despacho ante la Aduana deberá tomar las medidas necesarias para garantizar que el destinatario de los bienes importados pague el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la importación.

Cuatro. Los empresarios o profesionales que utilicen la modalidad especial de declaración y pago, deberán presentar por vía electrónica una declaración mensual con el importe total del impuesto sobre el valor añadido recaudado correspondiente a las importaciones realizadas durante dicho mes natural al amparo de las mismas.

A estos efectos, se presumirá que el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a los bienes importados ha sido recaudado, salvo en los supuestos de reexpedición, destrucción o abandono.

El importe del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a cada declaración mensual se podrá pagar hasta el día 16 del segundo mes siguiente al mes de importación.

Cinco Los empresarios o profesionales deberán llevar un registro de las operaciones incluidas en la declaración presentada con arreglo a la modalidad especial de declaración y pago durante el plazo de 4 años en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 167 ter. *Liquidación provisional.*

Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incluso en los supuestos a los que se refiere en el artículo siguiente.

Artículo 168. *Liquidación provisional de oficio.*

Uno. Transcurridos treinta días desde la notificación al sujeto pasivo del requerimiento de la Administración tributaria para que efectúe la declaración-liquidación que no realizó en el plazo reglamentario, se podrá iniciar por aquélla el procedimiento para la práctica de la liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente, salvo que en el indicado plazo se subsane el incumplimiento o se justifique debidamente la inexistencia de la obligación.

Dos. La liquidación provisional de oficio se realizará en base a los datos, antecedentes, signos, índices, módulos o demás elementos de que disponga la Administración tributaria y que sean relevantes al efecto, ajustándose al procedimiento que se determine reglamentariamente.

Tres. Las liquidaciones provisionales reguladas en este artículo, una vez notificadas, serán inmediatamente ejecutivas, sin perjuicio de las reclamaciones que legalmente puedan interponerse contra ellas.

Cuatro. Sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores de este artículo, la Administración podrá efectuar ulteriormente la comprobación de la situación tributaria de los sujetos pasivos, practicando las liquidaciones que procedan con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

TÍTULO XII

Suspensión del ingreso

Artículo 169. *Suspensión del ingreso.*

Uno. El Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, podrá autorizar la suspensión de la exacción del impuesto en los supuestos de adquisición de bienes o servicios relacionados directamente con las entregas de bienes, destinados a otro Estado miembro o a la exportación, en los sectores o actividades y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

Dos. Los adquirentes de bienes o servicios acogidos al régimen de suspensión del ingreso estarán obligados a efectuar el pago de las cuotas no ingresadas por sus proveedores cuando no acreditasen, en la forma y plazos que se determinen reglamentariamente, la realización de las operaciones que justifiquen dicha suspensión. En ningún caso serán deducibles las cuotas ingresadas en virtud de lo dispuesto en este apartado.

Tres. El Gobierno podrá establecer límites cuantitativos para la aplicación de lo dispuesto en este artículo.

TÍTULO XIII

Infracciones y sanciones

Artículo 170. *Infracciones.*

Uno. Sin perjuicio de las disposiciones especiales previstas en este título, las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y demás normas de general aplicación.

Dos. Constituirán infracciones tributarias:

1.º La adquisición de bienes por parte de sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia sin que en las correspondientes facturas figure expresamente consignado el recargo de equivalencia, salvo los casos en que el adquirente hubiera dado cuenta de ello a la Administración en la forma que se determine reglamentariamente.

2.º La obtención, mediante acción u omisión culposa o dolosa, de una incorrecta repercusión del Impuesto, siempre y cuando el destinatario de la misma no tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.

Serán sujetos infractores las personas o entidades destinatarias de las referidas operaciones que sean responsables de la acción u omisión a que se refiere el párrafo anterior.

3.º La repercusión improcedente en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del Impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas.

4.º La no consignación en la autoliquidación que se debe presentar por el periodo correspondiente de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones conforme a los números 2.°, 3.° y 4.° del artículo 84.uno, del artículo 85 o del artículo 140 quinque de esta Ley.

5.º La falta de presentación o la presentación incorrecta o incompleta de las declaraciones-liquidaciones relativas a las operaciones reguladas en el número 5.º del artículo 19 de esta Ley.

6.º La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, por parte de los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º letra e), tercer guión, de esta Ley, a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes operaciones, de la circunstancia de estar actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales, en los términos que se regulan reglamentariamente.

7.º La falta de comunicación en plazo o la comunicación incorrecta, por parte de los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), de esta Ley, a los empresarios o profesionales que realicen las correspondientes

operaciones, de las siguientes circunstancias, en los términos que se regulan reglamentariamente:

Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

8.º La no consignación o la consignación incorrecta o incompleta en la autoliquidación, de las cuotas tributarias correspondientes a operaciones de importación liquidadas por la Administración por los sujetos pasivos a que se refiere el párrafo segundo del apartado dos del artículo 167 de esta Ley.

Artículo 171. *Sanciones.*

Uno. Las infracciones contenidas en el apartado dos del artículo anterior serán graves y se sancionarán con arreglo a las normas siguientes:

1.º Las establecidas en el ordinal 1.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del importe del recargo de equivalencia que hubiera debido repercutirse, con un importe mínimo de 30 euros por cada una de las adquisiciones efectuadas sin la correspondiente repercusión del recargo de equivalencia.

2.º Las establecidas en el ordinal 2.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento del beneficio indebidamente obtenido.

3.º Las establecidas en el ordinal 3.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento de las cuotas indebidamente repercutidas, con un mínimo de 300 euros por cada factura en que se produzca la infracción.

4.º Las establecidas en el ordinal 4.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

5.º Las establecidas en el ordinal 5.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta en las declaraciones-liquidaciones. No obstante, cuando se trate de declaraciones-liquidaciones relativas al abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las operaciones no consignadas o consignadas incorrectamente o de forma incompleta, siempre que la suma total de cuotas declaradas en la declaración-liquidación sea inferior al de las efectivamente devengadas en el periodo.

6.º Las establecidas en los ordinales 6.º y 7.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 1 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las entregas y operaciones respecto de las que se ha incumplido la obligación de comunicación, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 10.000 euros.

7.º Las establecidas en el ordinal 8.º del apartado dos, con multa pecuniaria proporcional del 10 por ciento de las cuotas devengadas correspondientes a las liquidaciones efectuadas por las Aduanas correspondientes a las operaciones no consignadas en la autoliquidación.

Dos. La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en las normas 4.ª, 5.ª y 7.ª del apartado uno de este artículo se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

Tres. Las sanciones impuestas de acuerdo con lo previsto en el apartado uno de este artículo se reducirán conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

Cuatro. La sanción de pérdida del derecho a obtener beneficios fiscales no será de aplicación en relación con las exenciones establecidas en esta ley y demás normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Disposición adicional primera. *Impuesto sobre Bienes Inmuebles.*

1. El artículo 70, apartado cinco, de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de 28 de diciembre de 1988, queda redactado así:

«Cinco. A partir de la publicación de las Ponencias los valores catastrales resultantes de las mismas deberán ser notificados individualmente a cada sujeto pasivo antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto dichos valores, pudiendo ser recurridos en vía económico-administrativa sin que la interposición de la reclamación suspenda la ejecutoriedad del acto.

La notificación de los valores catastrales será realizada por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria directamente o mediante empresas de servicio especializadas. A estos efectos, los notificadores, debidamente habilitados por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, levantarán acta de su actuación, recogiendo los hechos acaecidos en la misma. La notificación se realizará en el domicilio del interesado. En el caso de ser desconocido el interesado o su domicilio, o concurrir cualquier circunstancia que impida tener constancia de la realización de la notificación habiéndolo intentado en tiempo y forma por dos veces, ésta se entenderá realizada sin más trámite con la publicación de los valores mediante edictos dentro del plazo señalado anteriormente, sin perjuicio de que, en estos supuestos, los interesados puedan ser notificados personándose en las oficinas de la Gerencia Territorial en cuyo ámbito se ubiquen los inmuebles.

Los edictos se expondrán en el Ayuntamiento correspondiente al término municipal en que se ubiquen los inmuebles, previo anuncio efectuado en el “Boletín Oficial” de la provincia.

En todo caso, los interesados podrán señalar al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria el domicilio en el que se han de efectuar las notificaciones, acompañando relación de los bienes inmuebles cuya valoración deba ser objeto de notificación.

En los casos de notificación de valores revisados o modificados el plazo para la interposición del recurso de reposición o reclamación económica administrativa será de un mes, contado a partir del día siguiente al de la recepción fehaciente de la notificación o, en su caso, al de la finalización del plazo de publicación de los edictos.»

2. Se añade el siguiente apartado al artículo 73 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988:

«Siete. Los Ayuntamientos cuyos municipios estén afectados por procesos de revisión o modificación de valores catastrales aprobarán los tipos de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes durante el primer semestre del año inmediatamente anterior a aquel en que deban surtir efecto, dando traslado del acuerdo al Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria antes del término de dicho plazo.»

3. Gozarán de una bonificación del 50 por 100 en la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles las viviendas de protección oficial, durante un plazo de tres años, contados desde el otorgamiento de la calificación definitiva.

El otorgamiento de estas bonificaciones no dará derecho a compensación económica alguna en favor de las entidades locales afectadas, de acuerdo con el artículo 9 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Disposición adicional segunda. *Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades.*

Se prorroga, hasta el 31 de diciembre de 1993, el plazo establecido en la disposición adicional vigésima de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para que en la elaboración del proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades puedan tenerse en cuenta las proposiciones comunitarias respecto de la armonización en materia de tributación sobre el beneficio empresarial.

Disposición adicional tercera. *Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

Se prorroga, hasta el 31 de diciembre de 1993, la autorización concedida al Gobierno por la disposición adicional novena de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de

determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, para elaborar y aprobar un nuevo Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con inclusión en el mismo de la totalidad de las disposiciones legales vigentes que se refieren al impuesto, haciéndola extensiva a la regularización, aclaración y armonización de su contenido.

Disposición adicional cuarta. *Delimitación de las referencias a los Impuestos Especiales.*

Las referencias a los Impuestos Especiales contenidas en esta Ley deben entenderse realizadas a los Impuestos Especiales de fabricación comprendidos en el artículo 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

No obstante, a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, no tendrán la naturaleza de bienes objeto de los Impuestos Especiales ni la electricidad ni el gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

Disposición adicional quinta. *Referencias del Impuesto sobre el Valor Añadido al Impuesto General Indirecto Canario.*

1. Las referencias que se contienen en la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderán hechas al Impuesto General Indirecto Canario, en el ámbito de su aplicación, cuando este último entre en vigor.

2. El criterio del apartado anterior se aplicará igualmente respecto al Arbitrio sobre la producción y la importación de bienes y sobre las prestaciones de servicios en Ceuta y Melilla, teniendo en cuenta las especialidades de la configuración de su hecho imponible.

Disposición adicional sexta. *Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.*

En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos de este Impuesto están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos, para:

1.º Expedir factura en la que se documente la operación.

2.º Efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado Dos del artículo 20 de esta Ley.

3.º Repercutir la cuota del Impuesto en la factura que se expida, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del Impuesto resultante, salvo en los supuestos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de esta Ley.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones y requisitos para el ejercicio de estas facultades.

Disposición adicional séptima. *Inclusión en los grupos de entidades de las fundaciones bancarias.*

Podrán tener la consideración de entidades dependientes de un grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, las fundaciones bancarias a que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 26/2013, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, que sean empresarios o profesionales y estén establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, así como aquellas entidades en las que las mismas mantengan una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento de su capital.

Se considerará como dominante la entidad de crédito a que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 26/2013, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, y que, a estos efectos, determine con carácter vinculante las políticas y estrategias de la actividad del grupo y el control interno y de gestión.

Disposición adicional octava. *Referencia normativa.*

Los términos "la Comunidad" y "la Comunidad Europea" que se recogen en esta Ley, se entenderán referidos a "la Unión", los términos "de las Comunidades Europeas" o "de la CEE" se entenderán referidos a "de la Unión Europea" y los términos "comunitario", "comunitaria", "comunitarios" y "comunitarias" se entenderán referidos a "de la Unión".

Disposición transitoria primera. *Franquicias relativas a los viajeros procedentes de Canarias, Ceuta y Melilla.*

Durante el período transitorio a que se refiere el artículo 6 del Reglamento 91/1911/CEE, de 26 de junio, subsistirán los límites de franquicia del equivalente en pesetas a 600 Ecus para la importación de los bienes conducidos por los viajeros procedentes de Canarias, Ceuta y Melilla y del equivalente a 150 Ecus para los viajeros menores de quince años de edad que procedan de los mencionados territorios.

Disposición transitoria segunda. *Exenciones relativas a buques a la navegación marítima internacional.*

A efectos de la aplicación de estas exenciones, los buques que, el día 31 de diciembre de 1992, hubiesen efectuado durante los períodos establecidos en los artículos 22, apartado uno, párrafo tercero, segundo y 27, número 2.º de esta Ley, los recorridos igualmente establecidos en dichos preceptos, se considerarán afectos a navegación marítima internacional.

Los buques que, en la citada fecha no hubiesen efectuado aún en los períodos indicados los recorridos también indicados, se considerarán afectos a la navegación marítima internacional en el momento en que los realicen conforme a las disposiciones de esta Ley.

Disposición transitoria tercera. *Exenciones relativas a aeronaves dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional.*

A efectos de la aplicación de estas exenciones, las compañías de navegación aérea, cuyas aeronaves, el día 31 de diciembre de 1992, hubiesen efectuado durante los períodos establecidos en los artículos 22, apartado cuatro, párrafo tercero, segundo y 27, número 3.º de esta Ley, los recorridos igualmente establecidos en dichos preceptos, se considerarán dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional.

Las compañías cuyas aeronaves, en la citada fecha no hubiesen efectuado aún en los períodos indicados los recorridos también indicados, se considerarán dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el momento en que los realicen conforme a las disposiciones de esta Ley.

Disposición transitoria cuarta. *Rectificación de cuotas impositivas repercutidas y deducciones.*

Las condiciones que establece la presente Ley para la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas y de las deducciones efectuadas serán de aplicación respecto de las operaciones cuyo impuesto se haya devengado con anterioridad a su entrada en vigor sin que haya transcurrido el período de prescripción.

Disposición transitoria quinta. *Deducción en las adquisiciones utilizadas en autoconsumos.*

Las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios que se destinen a la realización de los autoconsumos a que se refiere el artículo 102, apartado dos de esta Ley, sólo podrán deducirse en su totalidad cuando el devengo de los mencionados autoconsumos se produzca después del día 31 de diciembre de 1992.

Disposición transitoria sexta. *Deducciones anteriores al inicio de la actividad.*

El procedimiento de deducción de las cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales, que se hubiese iniciado antes de la entrada en vigor de la presente Ley, se adecuará a lo establecido en la misma.

Cuando haya transcurrido el plazo establecido en el artículo 111, apartado uno, párrafo primero, los sujetos pasivos deberán solicitar la prórroga a que se refiere el párrafo segundo del mismo apartado, antes del 31 de marzo de 1993.

Disposición transitoria séptima. *Regularización de las deducciones efectuadas con anterioridad al inicio de la actividad.*

La regularización en curso a la entrada en vigor de la presente Ley de las deducciones por cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de las actividades empresariales o profesionales o, en su caso, de un sector diferenciado de la actividad, se finalizará de acuerdo con la normativa vigente a 31 de diciembre de 1992.

Cuando el inicio de la actividad empresarial o profesional o, en su caso, de un sector de la actividad, se produzca después de la entrada en vigor de la presente Ley, la regularización de las deducciones efectuadas con anterioridad se realizará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 112 y 113 de la misma.

Disposición transitoria octava. *Renuncias y opciones en los regímenes especiales.*

Las renuncias y opciones previstas en los regímenes especiales que se hayan efectuado con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley agotarán sus efectos conforme a la normativa a cuyo amparo se realizaron.

Disposición transitoria novena. *Legislación aplicable a los bienes en áreas exentas o regímenes suspensivos.*

Las mercancías comunitarias que el día 31 de diciembre de 1992 se encontrasen en las áreas o al amparo de los regímenes a que se refieren, respectivamente, los artículos 23 y 24 de la presente Ley quedarán sujetas a las disposiciones aplicables antes del día 1 de enero de 1993 mientras permanezcan en las situaciones indicadas.

Disposición transitoria décima. *Operaciones asimiladas a las importaciones.*

Se considerarán operaciones asimiladas a importaciones las salidas de las áreas o el abandono de los regímenes a que se refieren, respectivamente, los artículos 23 y 24 de esta Ley cuando se produzcan después del 31 de diciembre de 1992 y se refieran a mercancías que se encontraban en dichas situaciones antes del 1 de enero de 1993.

No obstante, no se producirá importación de bienes en los siguientes casos:

1.º Cuando los bienes sean expedidos o transportados seguidamente fuera de la Comunidad.

2.º Cuando se trate de bienes distintos de los medios de transporte, que se encontrasen previamente en régimen de importación temporal y abandonasen esta situación para ser expedidos o transportados seguidamente al Estado miembro de procedencia.

3.º Cuando se trate de medios de transporte que se encontrasen previamente en régimen de importación temporal y se cumpla cualquiera de las dos condiciones siguientes:

a) Que la fecha de su primera utilización sea anterior al día 1 de enero de 1985.

b) Que el impuesto devengado por la importación sea inferior a 25.000 pesetas.

Disposición transitoria undécima. *Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.*

Los sujetos pasivos revendedores de bienes usados o de bienes muebles, a que se refiere el artículo 136.Uno.5.º de esta Ley, podrán aplicar el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección a las entregas de objetos de arte, adquiridos a empresarios o profesionales, distintos de los revendedores a que se refiere

el artículo 136 de la Ley, cuando a dicha adquisición hubiera sido de aplicación un tipo reducido del Impuesto.

Disposición transitoria duodécima. *Devengo en las entregas de determinados medios de transporte.*

El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en las entregas de medios de transporte, cuya primera matriculación se hubiese efectuado antes del 1 de enero de 1993 y hubiese estado sujeta al Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte a partir de dicha fecha, se producirá el día 31 de diciembre de 1992 cuando la puesta a disposición correspondiente a dichas entregas tuviese lugar a partir del 1 de enero de 1993.

Disposición transitoria decimotercera. *Límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en los ejercicios 2016 a 2024.*

Para los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 y 2024, la magnitud de 150.000 euros a que se refiere el primer guion del número 2.º y el número 3.º del apartado dos del artículo 122, y el número 6.º del apartado dos del artículo 124 de esta ley, queda fijada en 250.000 euros.

Disposición derogatoria primera. *Disposiciones que se derogan.*

A la entrada en vigor de esta Ley, quedarán derogadas las disposiciones que a continuación se relacionan, sin perjuicio del derecho de la Administración a exigir las deudas tributarias devengadas con anterioridad a aquella fecha o del reconocimiento de aquellos derechos exigibles conforme a las mismas:

1.º La Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
2.º La disposición adicional tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual.

Disposición derogatoria segunda. *Disposiciones que continuarán en vigor.*

Seguirán en vigor las siguientes normas:

1.º Las disposiciones relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido contenidas en la Ley 6/1987, de 14 de mayo, sobre dotaciones presupuestarias para inversiones y sostenimiento de las Fuerzas Armadas.
2.º Las normas reglamentarias del Impuesto sobre el Valor Añadido creado por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, en cuanto no se opongan a los preceptos de esta Ley o a las normas que la desarrollan.

Disposición final primera. *Modificaciones por Ley de Presupuestos.*

Mediante Ley de Presupuestos podrán efectuarse las siguientes modificaciones de las normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido:

1.º Determinación de los tipos del impuesto y del recargo de equivalencia.
2.º Los límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos en la Ley.
3.º Las exenciones del impuesto.
4.º Los aspectos procedimentales y de gestión del Impuesto regulados en esta Ley.
5.º Las demás adaptaciones que vengan exigidas por las normas de armonización fiscal aprobadas en la Comunidad Económica Europea.

Disposición final segunda. *Habilitación normativa.*

Se habilita al Gobierno, y a la persona titular del Ministerio de Hacienda en el ámbito de sus competencias, para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en esta Ley.

Disposición final tercera. *Entrada en vigor de la Ley.*

La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 1993.

ANEXO

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se considerará:

Primero. Buques: Los comprendidos en las partidas 89.01; 89.02; 89.03; 89.04 y 89.06.10 del Arancel Aduanero.

Segundo. Aeronaves: Los aerodinos que funcionen con ayuda de una máquina propulsora comprendidos en la partida 88.02 del Arancel de Aduanas.

Tercero. Productos de avituallamiento: Las provisiones de a bordo, los combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico y los productos accesorios de a bordo.

Se entenderá por:

a) Provisiones de a bordo: Los productos destinados exclusivamente al consumo de la tripulación y de los pasajeros.

b) Combustibles, carburantes, lubricantes y demás aceites de uso técnico: Los productos destinados a la alimentación de los órganos de propulsión o al funcionamiento de las demás máquinas y aparatos de a bordo.

c) Productos accesorios de a bordo: Los de consumo para uso doméstico, los destinados a la alimentación de los animales transportados y los consumibles utilizados para la conservación, tratamiento y preparación a bordo de las mercancías transportadas.

Cuarto. Depósitos normales de combustibles y carburantes: Los comunicados directamente con los órganos de propulsión, máquinas y aparatos de a bordo.

Quinto. Régimen de depósito distinto de los aduaneros:

Definición del régimen:

a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

b) En relación con los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia, con sujeción en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.

También se incluirán en este régimen los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en activos no financieros, mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

El régimen de depósito distinto de los aduaneros a que se refiere esta letra b) no será aplicable a los bienes destinados a su entrega a personas que no actúen como empresarios o profesionales con excepción de los destinados a ser introducidos en las tiendas libres de impuestos.

Los titulares de los depósitos a que se refiere este precepto serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria que corresponda a la salida o abandono de los bienes de estos depósitos, independientemente de que puedan actuar como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del impuesto.

No obstante, los titulares de depósitos fiscales de productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre Hidrocarburos serán responsables subsidiarios del pago de la deuda tributaria correspondiente a las entregas de dichos productos efectuadas por los sujetos pasivos de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes devengadas con ocasión de la salida o el abandono de los bienes del régimen de depósito distinto del aduanero. Dicha responsabilidad subsidiaria solo será exigible cuando el extractor, o la persona autorizada

por el mismo, no esté incluido en el Registro de extractores que reglamentariamente se establezca, y su importe no podrá exceder del de las cuotas devengadas por aplicación del artículo 19.5.º de esta Ley con ocasión de la salida o el abandono de los bienes del régimen de depósito distinto de los aduaneros.

A los efectos de esta Ley se consideran extractores las personas o entidades que sean los sujetos pasivos de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes, devengadas con ocasión de la salida o el abandono de los productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas y sobre Hidrocarburos del régimen de depósito distinto de los aduaneros, las que realicen el envío de los bienes en régimen suspensivo con destino a otro depósito fiscal, así como las autorizadas para realizar dichas operaciones.

Las personas o entidades extractoras deberán hallarse inscritas en el Registro de extractores. Los titulares de los depósitos fiscales deberán verificar que las personas o entidades que realizan las operaciones que determinan su inclusión están incluidas en el Registro de extractores de depósitos fiscales de productos comprendidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos.

Sexto. Liquidación del Impuesto en los casos comprendidos en el artículo 19, número 5.º, párrafo segundo, de esta ley:

La liquidación del Impuesto en los casos comprendidos en el artículo 19, número 5.º, párrafo segundo, de esta ley, se ajustará a las siguientes normas:

1.º Cuando cesen las situaciones o se ultimen los regímenes comprendidos en los artículos 23 y 24, se producirá la obligación de liquidar el Impuesto correspondiente a las operaciones que se hubiesen beneficiado previamente de la exención por su colocación en las situaciones o vinculación a los regímenes indicados, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Si los bienes hubiesen sido objeto de una o varias entregas exentas previas, el Impuesto a ingresar será el que hubiere correspondido a la última entrega exenta efectuada.

b) Si los bienes hubiesen sido objeto de una adquisición intracomunitaria exenta por haberse colocado en las situaciones o vinculado a los regímenes indicados y no hubiesen sido objeto de una posterior entrega exenta, el Impuesto a ingresar será el que hubiere correspondido a aquella operación de no haberse beneficiado de la exención.

c) Si los bienes hubiesen sido objeto de operaciones exentas realizadas con posterioridad a las indicadas en las letras a) o b) anteriores o no se hubiesen realizado estas últimas operaciones, el Impuesto a ingresar será el que, en su caso, resulte de lo dispuesto en dichas letras, incrementado en el que hubiere correspondido a las citadas operaciones posteriores exentas.

d) Si los bienes hubiesen sido objeto de una importación exenta por haberse vinculado al régimen de depósito distinto de los aduaneros y hubiesen sido objeto de operaciones exentas realizadas con posterioridad a dicha importación, el Impuesto a ingresar será el que hubiera correspondido a la citada importación de no haberse beneficiado de la exención, incrementado en el correspondiente a las citadas operaciones exentas.

2.º La persona obligada a la liquidación e ingreso de las cuotas correspondientes al cese de las situaciones o la ultimación de los regímenes mencionados será el propietario de los bienes en ese momento, que tendrá la condición de sujeto pasivo y deberá presentar la declaración-liquidación relativa a las operaciones a que se refiere el artículo 167, apartado uno, de esta ley.

El obligado a ingresar las cuotas indicadas podrá deducirlas de acuerdo con lo previsto en la Ley para los supuestos contemplados en su artículo 84, apartado uno, número 2.º

Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto que resulten ser sujetos pasivos del mismo, de acuerdo con lo dispuesto en este número, podrán deducir las cuotas liquidadas por esta causa en las mismas condiciones y forma que los establecidos en dicho territorio.

3.º Los titulares de los depósitos a que se refiere este precepto serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria que corresponda, según lo dispuesto en los números anteriores de este apartado sexto, independientemente de que puedan actuar

como representantes fiscales de los empresarios o profesionales no establecidos en el ámbito espacial del Impuesto.

Séptimo. Desperdicios o desechos de fundición, de hierro o acero, chatarra o lingotes de chatarra de hierro o acero, desperdicios o desechos de metales no férricos o sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones.

Se considerarán desperdicios o desechos de fundición, de hierro o acero, chatarra o lingotes de chatarra de hierro o acero, desperdicios o desechos de metales no férricos o sus aleaciones, escorias, cenizas y residuos de la industria que contengan metales o sus aleaciones los comprendidos en las partidas siguientes del Arancel de Aduanas:

Cód. NCE	Designación de la Mercancía
7204	Desperdicios y desechos de fundición de hierro o acero (chatarra y lingotes).

Los desperdicios y desechos de los metales férricos comprenden:

a) Desperdicios obtenidos durante la fabricación o el mecanizado de la fundición del hierro o del acero, tales como las torneaduras, limaduras, despuntes de lingotes, de palanquillas, de barras o de perfiles.

b) Las manufacturas de fundición de hierro o acero definitivamente inutilizables como tales por roturas, cortes, desgaste u otros motivos, así como sus desechos, incluso si algunas de sus partes o piezas son reutilizables.

No se comprenden los productos susceptibles de utilizarse para su uso primitivo tal cual o después de repararlos.

Los lingotes de chatarra son generalmente de hierro o acero muy aleado, toscamente colados, obtenidos a partir de desperdicios y desechos finos refundidos (polvos de amolado o torneaduras finas) y su superficie es rugosa e irregular.

Cod. NCE	Designación de la mercancía
7402	Cobre sin refinar; ánodos de cobre para refinado.
7403	Cobre refinado en forma de cátodos y secciones de cátodo.
7404	Desperdicios y desechos de cobre.
7407	Barras y perfiles de cobre.
7408.11.00	Alambre de cobre refinado, en el que la mayor dimensión de la sección transversal sea > 6 mm.
7408.19.10	Alambre de cobre refinado, en el que la mayor dimensión de la sección transversal sea de > 0,5 mm, pero <= 6 mm.
7502	Níquel.
7503	Desperdicios y desechos de níquel.
7601	Aluminio en bruto.
7602	Desperdicios y desechos de aluminio.
7605 11	Alambre de aluminio sin alear.
7605.21	Alambre de aluminio aleado.
7801	Plomo.
7802	Desperdicios y desechos de plomo.
7901	Zinc.
7902	Desperdicios y desechos de cinc (calamina).
8001	Estaño.
8002	Desperdicios y desechos de estaño.
2618	Escorias granuladas (arena de escorias) de la siderurgia.
2619	Escorias (excepto granulados), batiduras y demás desperdicios de la siderurgia.
2620	Cenizas y residuos (excepto siderurgia) que contenga metal o compuestos de metal.
3915	Desechos, desperdicios y recortes, de plástico.
47.07	Desperdicios o desechos de papel o cartón. Los desperdicios de papel o cartón comprenden las raspaduras, recortes, hojas rotas, periódicos viejos y publicaciones, maculaturas y pruebas de imprenta y artículos similares. La definición comprende también las manufacturas viejas de papel o de cartón vendidas para su reciclaje.
6310	Trapos, cordeles, cuerdas y cordajes, de materia textil, en desperdicios o en artículos inservibles.
70.01	Desperdicios o desechos de vidrio. Los desperdicios o desechos de vidrio comprenden los residuos de la fabricación de objetos de vidrio, así como los producidos por su uso o consumo. Se caracterizan generalmente por sus aristas cortantes.
	Baterías de plomo recuperadas.

Octavo. Relación de bienes a que se refiere el artículo 91.Uno.1.6.ºc) de esta Ley.

– Las gafas, monturas para gafas graduadas, lentes de contacto graduadas y los productos necesarios para su uso, cuidado y mantenimiento.

– Dispositivos de punción, dispositivos de lectura automática del nivel de glucosa, dispositivos de administración de insulina y demás aparatos para el autocontrol y tratamiento de la diabetes.

– Dispositivos para el autocontrol de los cuerpos cetónicos y de la coagulación sanguínea y otros dispositivos de autocontrol y tratamiento de enfermedades discapacitantes como los sistemas de infusión de morfina y medicamentos oncológicos.

– Bolsas de recogida de orina, absorbentes de incontinencia y otros sistemas para incontinencia urinaria y fecal, incluidos los sistemas de irrigación.

– Prótesis, ortesis, ortoprótesis e implantes quirúrgicos, en particular los previstos en el Real Decreto 1030/2006, de 15 de septiembre, por el que se establece la cartera de servicios comunes del Sistema Nacional de Salud y el procedimiento para su actualización, incluyendo sus componentes y accesorios.

– Las cánulas de traqueotomía y laringectomía.

– Sillas terapéuticas y de ruedas, así como los cojines antiescaras y arneses para el uso de las mismas, muletas, andadores y grúas para movilizar personas con discapacidad.

– Plataformas elevadoras, ascensores para sillas de ruedas, adaptadores de sillas en escaleras, rampas portátiles y barras autoportantes para incorporarse por sí mismo.

– Aparatos y demás instrumental destinados a la reducción de lesiones o malformaciones internas, como suspensorios y prendas de compresión para varices.

– Dispositivos de tratamiento de diálisis domiciliaria y tratamiento respiratorios.

– Los equipos médicos, aparatos y demás instrumental, destinados a compensar un defecto o una incapacidad, que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia visual y auditiva.

– Los siguientes productos de apoyo que estén diseñados para uso personal y exclusivo de personas con deficiencia física, mental, intelectual o sensorial:

• Productos de apoyo para vestirse y desvestirse: calzadores y sacabotas con mangos especiales para poder llegar al suelo, perchas, ganchos y varillas para sujetar la ropa en una posición fija.

• Productos de apoyo para funciones de aseo: alzas, reposabrazos y respaldos para el inodoro.

• Productos de apoyo para lavarse, bañarse y ducharse: cepillos y esponjas con mangos especiales, sillas para baño o ducha, tablas de bañera, taburetes, productos de apoyo para reducir la longitud o profundidad de la bañera, barras y asideros de apoyo.

• Productos de apoyo para posibilitar el uso de las nuevas tecnologías de la información y comunicación, como ratones por movimientos cefálicos u oculares, teclados de alto contraste, pulsadores de parpadeo, software para posibilitar la escritura y el manejo del dispositivo a personas con discapacidad motórica severa a través de la voz.

• Productos de apoyo y dispositivos que posibilitan a personas con discapacidad motórica agarrar, accionar, alcanzar objetos: pinzas largas de agarre y adaptadores de agarre.

• Estimuladores funcionales.

Noveno. Peso de los lingotes o láminas de oro a efectos de su consideración como oro de inversión.

Se considerarán oro de inversión a efectos de esta Ley los lingotes o láminas de oro de ley igual o superior a 995 milésimas y que se ajusten a alguno de los pesos siguientes en la forma aceptada por los mercados de lingotes:

12,5	kilogramos.
1	kilogramo.
500	gramos.
250	gramos.
100	gramos.
50	gramos.
20	gramos.
10	gramos.
5	gramos.

2,5	gramos.
2	gramos.
100	onzas.
10	onzas.
5	onzas.
1	onza.
0,5	onzas.
0,25	onzas.
10	tael.
5	tael.
1	tael.
10	tolas.

Décimo. Entregas de plata, platino, paladio, así como la entrega de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Cód. NCE	Designación de la mercancía
7106 10 00	Plata en polvo
7106 91 00	Plata en bruto
7106 92 00	Plata semilabrada
7110 11 00	Platino en bruto, o en polvo
7110 19	Platino. Los demás
7110 21 00	Paladio en bruto o en polvo
7110 29 00	Paladio. Los demás
8517 12	Teléfonos móviles (celulares) y los de otras redes inalámbricas. Exclusivamente por lo que se refiere a los teléfonos móviles
9504 50	Videoconsolas y máquinas de videojuego excepto las de la subpartida 950430. Exclusivamente por lo que se refiere a las consolas de videojuego
8471 30	Máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos, portátiles, de peso inferior a 10 kg, que estén constituidas, al menos, por una unidad central de proceso, un teclado y un visualizador. Exclusivamente por lo que se refiere a ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Undécimo. Garantías del ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a determinados carburantes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero a que se refiere el tercer párrafo del artículo 19.5.º de esta ley.

1.º El último depositante de los productos referidos en el tercer párrafo del artículo 19.5.º de esta ley que se extraigan del depósito fiscal, o el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario de dichos productos, estará obligado a constituir y mantener una garantía que garantice el ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las entregas sujetas y no exentas que se hagan posteriormente de dichos bienes.

2.º Lo señalado en el número anterior no resultará de aplicación cuando el último depositante o, en su caso, el titular del depósito fiscal cumpla alguno de los siguientes requisitos:

a) Tener reconocida la condición de operador económico autorizado de acuerdo con lo establecido en el Reglamento (UE) 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión.

b) Tener reconocida la condición de operador confiable por cumplir las siguientes condiciones:

a') estar inscrito en el registro de extractores,

b') tener un volumen de extracciones durante el año natural anterior de, al menos, 1.000 millones de litros de gasolinas, gasóleos y biocarburantes destinados a ser usados como carburante a que se refiere el párrafo tercero del artículo 19.5.º de esta ley,

c') haber realizado operaciones como operador al por mayor durante los 3 años anteriores, y

d') cumplir los requisitos de solvencia financiera establecidos en el artículo 39 del citado Reglamento (UE) 952/2013 y en el artículo 26 del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015.

Mediante orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda se determinará el procedimiento para reconocer la condición de operador confiable y se regulará la creación y el mantenimiento de un registro de operadores confiables.

3.º La garantía a que se refiere el número 1.º deberá adoptar alguna de las siguientes formas:

a) Aval de entidad de crédito, institución financiera o compañía de seguros acreditada en la Unión Europea, que garantice de forma global el ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las entregas sujetas y no exentas que se hagan posteriormente y cumpla los siguientes requisitos:

– El importe mínimo de la garantía será del 110 por ciento de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las operaciones asimiladas a la importación a que se refiere el tercer párrafo del artículo 19.5.º de esta ley realizadas en los dos meses inmediatamente anteriores.

– Cuando en los dos meses anteriores no se hubieran efectuado operaciones asimiladas a la importación a que se refiere el tercer párrafo del artículo 19.5.º de esta ley el importe mínimo de la garantía se establecerá en función de la previsión de actividad que motivadamente se justifique, con un mínimo de 3 millones de euros.

– El importe de la garantía será actualizado mensualmente y, en todo caso, cuando la garantía resulte insuficiente para alcanzar el importe del 110 por ciento de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la operación asimilada a la importación a realizar, una vez descontados los importes correspondientes a las extracciones realizadas garantizadas.

– La garantía se constituirá a favor de la Administración o Administraciones tributarias competentes para la exacción del impuesto garantizado.

– La Administración competente podrá ejecutar la garantía cuando, transcurridos tres meses desde la extracción de los bienes del depósito fiscal y abandono del régimen de depósito distinto del aduanero, no se haya justificado bien el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a una entrega sujeta y no exenta de los bienes realizada por el sujeto pasivo con posterioridad a la extracción de estos del depósito fiscal, o bien la utilización por dicho sujeto pasivo de los referidos bienes en un uso distinto de la realización de tal entrega.

– Mediante orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda se desarrollarán los requisitos y los procesos de gestión de estas garantías.

b) Pago a cuenta del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a una entrega sujeta y no exenta que se haga posteriormente de dichos bienes. El pago a cuenta será por un importe igual al 110 de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la operación asimilada a la importación a que se refiere el tercer párrafo del artículo 19.5.º de esta ley y se realizará en el lugar, forma e impreso que establezcan las Administraciones tributarias competentes a que se refiere la letra a) anterior. El pago a cuenta podrá ser deducido por el sujeto pasivo en la autoliquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubiese consignado (o declarado) el Impuesto sobre el Valor Añadido por la entrega posterior o se justifique la utilización del producto que se extrajo del depósito fiscal por dicho sujeto pasivo en un uso distinto de la realización de tal entrega.

4.º El último depositante, antes de la extracción de los productos del depósito fiscal, deberá justificar al titular del depósito fiscal alguna de las siguientes circunstancias:

– Que es operador económico autorizado u operador confiable, mediante certificación de la Administración tributaria competente para la verificación y revisión del cumplimiento de los requisitos correspondientes.

– Que existe garantía suficiente, mediante certificación de la Administración tributaria a que se refiere la letra a) del número 3.º anterior cuando se trate de aval o, cuando se trate de pago a cuenta del impuesto, mediante justificante del ingreso realizado que incorpore el Numero de Referencia Completo (NRC), el volumen y la clase de producto a que se refiere.

Una vez comprobada la suficiencia de garantía o suficiencia del pago por la Administración tributaria competente, esta autorizará la salida del producto del depósito fiscal.

El procedimiento de autorización de salida del producto del depósito fiscal finalizará por resolución expresa de la Administración tributaria competente en la que se acordará o denegará la salida del producto del depósito fiscal, lo que podrá efectuarse mediante un código electrónico.

El titular del depósito fiscal que permita que los carburantes salgan del depósito sin la previa acreditación de alguna de las referidas circunstancias, será responsable solidario del pago de la deuda tributaria correspondiente a la entrega sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el número 1.º anterior. Salvo prueba en contrario, se presumirá que la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido de la deuda tributaria exigible al responsable solidario es el 110 por ciento de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la operación asimilada a la importación a que se refiere el tercer párrafo del artículo 19.5.º de esta ley.

5.º1 Durante el mes siguiente a la entrada en vigor de la Orden referida en el número 2.º anterior, letra b), el último depositante de los productos, o el titular del depósito en caso de que sea el propietario de los productos, no estará obligado a garantizar el ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la entrega sujeta y no exenta que él mismo haga posteriormente de dichos bienes.

2. Durante ese mismo periodo, el depositante o, en su caso, el titular del depósito fiscal, podrán solicitar el reconocimiento de la condición de operador confiable en los términos previstos en dicha Orden.

3. El régimen transitorio dejará de ser de aplicación cuando se resuelva dicha solicitud de reconocimiento de la condición de operador confiable y, en todo caso, una vez transcurrido el mes siguiente a la entrada en vigor de este apartado del anexo.

La finalización del periodo transitorio por el transcurso del plazo anterior sin que se hubiera resuelto la solicitud de reconocimiento de la condición de operador confiable determinará la obligación de garantizar el ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la entrega sujeta y no exenta que el último depositante de los productos, o el titular del depósito en caso de que sea el propietario de los productos haga posteriormente de dichos bienes en los términos previstos en el número 3.º anterior.

4. La Administración tributaria proveerá a los titulares de los depósitos fiscales de los sistemas técnicos necesarios para verificar la aplicación de este régimen transitorio.

Información relacionada

- Véase la Resolución de 2 de agosto de 2012, de la Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Ref. BOE-A-2012-10534.
- Véase sobre contravalor en pesetas de las franquicias fiscales fijadas en ECUs que se mencionan la Orden de 18 de diciembre de 1995, Ref. BOE-A-1996-1, y corrección de errores Ref. BOE-A-1996-1222.

§ 21

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria

Ministerio de Economía y Hacienda
«BOE» núm. 314, de 31 de diciembre de 1992
Última modificación: 21 de diciembre de 2024
Referencia: BOE-A-1992-28925

Exposición de motivos

1

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, incorpora a nuestro ordenamiento tributario la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991, que establece el régimen jurídico del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las operaciones intracomunitarias en el funcionamiento del Mercado interior y la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre de 1992, de armonización de tipos impositivos y determinadas modificaciones de la normativa anterior para simplificar la gestión del Impuesto.

La aplicación de esta Ley exige determinadas precisiones reglamentarias para desarrollar los procedimientos previstos en ella, regular las obligaciones formales y establecer criterios que faciliten la interpretación de sus normas.

El presente Real Decreto responde a estos objetivos, estructurándose en seis artículos, que recogen las modificaciones de las disposiciones reglamentarias que resultan afectadas por la nueva Ley del Impuesto.

2

El artículo 1 aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que sigue la misma sistemática que el del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, es decir, se limita a desarrollar o completar los preceptos legales, sin reproducir su contenido, evitándose así repeticiones innecesarias y ofreciendo un texto más sencillo, que facilitará su aplicación y contribuirá a la seguridad jurídica de los agentes económicos.

El Reglamento consta de diez Títulos, en los que atiende a las remisiones específicas establecidas por la Ley, siguiendo el orden previsto en ella: Delimitación del hecho imponible, exenciones, lugar de realización, base imponible, repercusión del Impuesto, tipos impositivos, deducciones y devoluciones, regímenes especiales, obligaciones contables y gestión del Impuesto.

De especial interés son los Títulos correspondientes a las exenciones y a las obligaciones formales.

En el primero de ellos se comprenden algunos conceptos que precisan el alcance de determinadas exenciones, se regula el procedimiento para la renuncia a las exenciones inmobiliarias y se establecen los procedimientos para aplicar las exenciones de las operaciones con terceros países, en los que se ha perfeccionado la adaptación a la normativa comunitaria reguladora de estos beneficios fiscales.

En relación con las obligaciones formales se ha suprimido del Reglamento del Impuesto la regulación de aquellas materias que constituyen el objeto de otras disposiciones específicas, como la expedición de facturas, declaraciones censales e identificación fiscal de los contribuyentes, comprendidas en las normas reglamentarias a que se refieren los artículos siguientes del presente Real Decreto, limitándose a contemplar las obligaciones contables, la gestión y la liquidación del Impuesto, en cuya regulación se han respetado las disposiciones de la Sexta Directiva en materia de IVA, modificada por la Directiva 91/680/CEE.

Los artículos 2, 3 y 4 modifican, respectivamente, los Reales Decretos 1041/1990, de 27 de julio, sobre declaraciones censales; 338/1990, de 9 de marzo, sobre Identificación Fiscal, y 2402/1985, de 18 de diciembre, sobre expedición y entrega de facturas, al objeto de adaptarlas a las exigencias de la mencionada Directiva 91/680/CEE y garantizar así la correcta aplicación del régimen tributario de las operaciones intracomunitarias en el Mercado interior.

El artículo 5 modifica el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, que regula la aplicación de las Directivas CEE sobre intercambio de información tributaria, para recoger la obligación de suministrar informaciones en materia de los Impuestos Especiales de fabricación y para actualizar las referencias de los órganos competentes.

Finalmente, el artículo 6 determina la autoridad que ostentará la representación del Ministro de Economía y Hacienda en relación con las Directivas comunitarias reguladoras de la cooperación administrativa entre los Estados miembros.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, cumplido el trámite de informe de la Comunidad Autónoma de Canarias, de acuerdo con el dictamen del Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 29 de diciembre de 1992,

DISPONGO:

Artículo 1. *Aprobación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

Se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido que figura como anexo al presente Real Decreto.

Artículo 2. *Modificación del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio.*

Se modifican los siguientes preceptos del Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios:

1. El artículo 1 quedará redactado de la siguiente forma:

«Artículo 1. *Ambito subjetivo.*

1. Las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido deberán comunicar a la Administración tributaria, a través de las correspondientes declaraciones censales, el comienzo, las modificaciones y el cese en el desarrollo de tales actividades y operaciones.

2. Están obligadas a presentar estas declaraciones censales tanto las personas o entidades residentes en España como las que, no siendo residentes, actúen en territorio español por medio de establecimiento permanente o satisfagan en dicho territorio rendimientos sujetos a retención.

También deberán presentar dichas declaraciones censales las personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sean sujetos pasivos de dicho Impuesto.

3. No están obligadas a presentar estas declaraciones censales las personas o entidades que no satisfagan rendimientos sujetos a retención y que realicen exclusivamente las siguientes operaciones:

a) Arrendamientos de bienes inmuebles exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Entregas a título ocasional de medios de transporte nuevo exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos, de la Ley reguladora del tributo.

c) Adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas de dicho Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 26, apartado tres, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

2. Se modifica el texto de la letra e) del artículo 4 en los términos siguientes:

«e) Las declaraciones o declaraciones-liquidaciones periódicas que deban presentar ante la Administración Tributaria del Estado, por razón de sus actividades empresariales o profesionales o por satisfacer rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.»

3. En el artículo 7 se modifica el título, que pasará a ser «personas o entidades no residentes o no establecidas», y se añadirá un apartado 4 con el siguiente texto:

«4. Tratándose de personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido se hará constar esta circunstancia, así como, en su caso, todos los datos identificativos de su representante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

4. El artículo 8 quedará redactado en los siguientes términos:

«Artículo 8. *Situaciones tributarias.*

1. En el censo de empresarios, profesionales o retenedores constarán también los siguientes datos:

a) La condición de entidad exenta, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con el artículo 5 de la Ley de este Impuesto.

b) La sujeción del obligado tributario al régimen especial del recargo de equivalencia a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) La renuncia al régimen especial simplificado o al régimen especial de la agricultura ganadería y pesca, en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) La renuncia al método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Este censo se formará conjuntamente con el Registro de Exportadores que se habilitará en las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para

las devoluciones a que se refiere el artículo 116 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

5. El artículo 9 quedará redactado de la siguiente forma:

«Artículo 9. *Declaración de comienzo.*

1. Los empresarios o profesionales que vayan a comenzar en territorio español el ejercicio de una o varias actividades empresariales o profesionales deberán presentar una declaración de alta en el censo.

2. Las personas jurídicas que, sin ser empresarios o profesionales, satisfagan, abonen o adeuden rendimientos de trabajo, del capital mobiliario o de actividades profesionales, artísticas o deportivas, sujetos a retención, deberán presentar, asimismo, una declaración de alta en el censo.

También deberán presentar una declaración de alta en el censo las personas jurídicas que, sin actuar como empresarios o profesionales ni satisfacer rendimientos sujetos a retención, realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3. Esta declaración permitirá comunicar a la Administración tributaria los datos recogidos tanto en los artículos 4 a 7 como en el apartado primero del artículo 8 de este Real Decreto.

4. Asimismo, esta declaración inicial servirá para los siguientes fines:

a) Solicitar la asignación del número de identificación fiscal, si no se dispusiera de él.

b) Presentar la declaración previa al inicio de las operaciones a que se refiere el artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Renunciar al método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Optar por la aplicación de los regímenes especiales de los bienes usados, de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y de determinación proporcional de las bases imponibles.

e) Optar por el método de determinación de la base imponible en los regímenes especiales de los bienes usados y de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, a que se refiere el artículo 137, apartado uno, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

f) Optar por el método de determinación de la base imponible en el régimen especial de las agencias de viajes a que se refiere el artículo 146 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

g) Optar por la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, según lo establecido en el artículo 14, apartado cuatro, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando el declarante no se encuentre ya registrado en el censo.

h) Optar por la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartado cuatro, de la Ley del Impuesto.

i) Comunicar la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco, de la Ley de dicho Impuesto, cuando el declarante no se encuentre ya registrado en el censo.

j) Proponer a la Administración el porcentaje provisional correspondiente al régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles en el supuesto a que se refiere el artículo 152, apartado uno, número 4, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto.

5. Esta declaración deberá presentarse, según los casos, con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades, a la realización de las operaciones o al nacimiento de la obligación de retener sobre los rendimientos que se satisfagan, abonen o adeuden.

A efectos de lo dispuesto en este Real Decreto, se entenderá producido el comienzo de una actividad empresarial o profesional desde que se realicen

cualesquiera entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios, se efectúen cobros o pagos o se contrate personal laboral, con la finalidad de intervenir inmediatamente o en el futuro en la producción o distribución de bienes o servicios.»

6. En el apartado segundo del artículo 10 se modifica la letra b) en la forma que se indica a continuación y se añaden las siguientes letras d), e), f), g), h), i), j) y k), con la siguiente redacción:

«b) Comunicar a la Administración tributaria la variación de cualquiera de las situaciones tributarias recogidas en el artículo 8 de este Real Decreto.

d) Optar por la aplicación de los regímenes especiales de los bienes usados, de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y de determinación proporcional de las bases imponibles.

e) Optar por el método de determinación de la base imponible en los regímenes especiales de los bienes usados y de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, a que se refiere el artículo 137, apartado uno, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

f) Optar por el método de determinación de la base imponible en el régimen especial de las agencias de viajes, a que se refiere el artículo 146 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

g) Comunicar a la Administración tributaria, por opción o por haber superado los importes que se señalan en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, la sujeción a dicho tributo de las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 14, apartado uno, números 1., 2. y 3., de la Ley del Impuesto y según lo establecido en los apartados dos y cuatro del mismo precepto legal.

Los sujetos pasivos a que se refiere el párrafo anterior deberán, asimismo, presentar, en su caso, declaración de modificación, al efecto de comunicar a la Administración tributaria la no sujeción de sus adquisiciones intracomunitarias de bienes cuando, no habiendo ejercitado la opción reseñada, hubieren presentado con anterioridad la comunicación a que se refiere esta letra g) y dichas adquisiciones no superen los importes mencionados.

h) Optar por la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartado cuatro, de la Ley del Impuesto.

i) Comunicar la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco de la Ley del Impuesto.

j) Revocar las opciones a que se refieren las letras d), e), f), g) y h) anteriores y las letras d), e), f), g) y h) del apartado cuatro del artículo 9, así como comunicar los cambios de las situaciones a que se refieren la letra i) de este apartado y la letra i) del apartado cuatro del artículo 9.

k) Proponer a la Administración el porcentaje provisional correspondiente al régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles en el supuesto a que se refiere el artículo 152, apartado uno, número 4., segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

7. El apartado cuarto del artículo 10 quedará redactado de la siguiente forma:

«4. La declaración deberá presentarse en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a aquel en que se hayan producido los hechos que la determinan. No obstante, la declaración necesaria para modificar las opciones a que se refiere la letra c) del apartado primero del artículo 8 de este Real Decreto, y las relativas a las letras d), e) , f) y k) del apartado segundo del presente artículo y sus correspondientes revocaciones deberá presentarse en el plazo previsto, para cada caso, en las disposiciones propias del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, las declaraciones a que se refieren las letras g), h) e i) del apartado segundo de este artículo y sus correspondientes revocaciones, así como las revocaciones de las opciones a que se refieren las letras g), h) e i) del apartado cuarto del artículo 9, deberán presentarse sin perjuicio de lo previsto en normas especiales, en la forma y plazos que determine el Ministerio de Economía y Hacienda.»

8. Las referencias contenidas en el artículo 11 de este Real Decreto a los artículos 85 y 103 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, deben entenderse hechas, respectivamente, a los artículos 116 y 121 de la Ley del mencionado Impuesto.

La letra b) del apartado dos de dicho artículo quedará redactada de la siguiente forma:

«b) La opción irrevocable por el período de liquidación mensual prevista en el artículo 71, apartado tres, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

9. Se añade el siguiente párrafo al apartado primero del artículo 12:

«Asimismo, deberán presentar la declaración de cese las personas jurídicas a que se refiere el párrafo segundo del apartado segundo del artículo 9 del presente Real Decreto cuando sus adquisiciones intracomunitarias de bienes dejen de estar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, por revocación de la opción previamente presentada o por no superar sus adquisiciones los importes señalados al efecto por la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

10. Se añade el siguiente párrafo al apartado primero del artículo 14:

«Cuando el declarante sea una persona o entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, las referidas declaraciones deberán presentarse en la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal de su representante.»

11. Se suprime el segundo párrafo de la disposición adicional cuarta.

12. Se añade una nueva disposición adicional quinta, con el texto siguiente:

«Quinta. *-Rentas sometidas a retención e ingresos a cuenta.*

Las referencias hechas en este Real Decreto a los rendimientos sujetos a retención se entenderán hechas a las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta.»

Artículo 3. *Modificación del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo.*

Se modifican los siguientes preceptos del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal:

1. Se añade una nueva letra d) al artículo 2, con la siguiente redacción:

«d) Para las personas o entidades que realicen las operaciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 16 de este Real Decreto, el número de identificación fiscal será el que les corresponda según las reglas anteriores con el prefijo ES, conforme al estándar internacional código ISO-3166 alfa 2.»

2. En el artículo 3 se introducen las siguientes modificaciones:

Se añade un nuevo párrafo tercero al apartado 1 con el siguiente texto:

«Las personas físicas mayores de dieciocho años, que carezcan de la nacionalidad española, no sean residentes en España y no estén obligadas a disponer del número personal de identificación de extranjero, de conformidad con la Ley Orgánica 7/1985, de 1 de julio, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España, podrán solicitar de la Administración tributaria la asignación de dicho número de identificación fiscal cuando vayan a realizar operaciones con transcedencia tributaria.»

Se añade una nueva letra c) en el apartado 2 con el siguiente texto:

«c) En el caso de extranjeros mayores de dieciocho años:

Una letra inicial, que será la M, destinada a indicar la naturaleza de este número.

Dos dígitos destinados a contener un indicador de la provincia donde se haya solicitado, de acuerdo con las claves vigentes para el Código de Identificación.

Cinco dígitos que formen un número secuencial dentro de cada provincia.

Un carácter de verificación alfabético.»

3. Se añade un nuevo artículo 16, con la siguiente redacción:

«Artículo 16. *Identificación de los empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

1. A efectos de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, tendrán atribuido el número de identificación fiscal definido en la letra d) del artículo 2 de este Real Decreto las siguientes personas o entidades:

a) Los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido que realicen en el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a dicho Impuesto.

b) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido que realicen en el mismo las siguientes operaciones:

a') Entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a dicho Impuesto, con excepción de las prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 70, apartado uno, número 5., 72, 73 y 74 de la Ley del Impuesto.

b') Adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas y no exentas del mencionado Impuesto.

c) Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes que efectúen estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 13, número 1., y 14 de la Ley reguladora del mismo.

2. No obstante lo dispuesto en el número anterior, no se atribuirá el referido número de identificación fiscal a las siguientes personas o entidades:

1. Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, los sujetos pasivos que realicen, exclusivamente, operaciones que no atribuyan el derecho a la deducción del Impuesto y los sujetos pasivos que realicen, exclusivamente, actividades a las que sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por dichas personas no estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley de dicho Impuesto.

2. Las personas indicadas en el número anterior cuando realicen también adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos y las demás personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales que realicen igualmente adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos.

3. Las personas a quienes se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e), de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

4. Se añade un nuevo artículo 17, con la siguiente redacción:

«Artículo 17. *Confirmación del número de identificación fiscal en las operaciones intracomunitarias.*

Las personas o entidades que entreguen bienes o efectúen prestaciones de servicios intracomunitarios podrán solicitar del órgano competente de la Administración tributaria la confirmación del número de identificación fiscal atribuido por cualquier Estado miembro de la CEE a los destinatarios de dichas operaciones.»

Artículo 4. *Modificación del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre.*

Se modifican los siguientes preceptos del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales:

1. El artículo 1 quedará modificado en los siguientes términos:

«Artículo 1.

Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar factura por las operaciones que realicen y a conservar copia o matriz de la misma, de acuerdo

con la disposición adicional séptima de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria y el número 3. del apartado uno del artículo 164 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y en la forma establecida en el presente Real Decreto.»

2. El artículo 2 quedará redactado de la siguiente manera:

«Artículo 2.

1. Los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura por cada una de las operaciones que realicen y a conservar copia o matriz de la misma, incluso en los casos calificados como autoconsumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Este deber incumbe incluso a los empresarios o profesionales acogidos al régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Deberán ser objeto de facturación la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, realizadas por los empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad, con excepción de las siguientes operaciones:

a) Las realizadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido a los que sea de aplicación el régimen de recargo de equivalencia.

b) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su Ley reguladora, salvo aquellas a que se refieren los números 2., 3., 4., 5. y 15., del apartado uno de dicho artículo.

c) La utilización de autopistas de peaje.

d) Las que, con referencia a sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas, autorice el órgano competente de la Administración tributaria, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades económicas de los empresarios y profesionales.

e) Las realizadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio de actividades que estuvieran en régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos.

f) Las realizadas por sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el ejercicio de actividades que tributen en el régimen especial simplificado.

3. No obstante, lo dispuesto en el apartado anterior, los empresarios o profesionales estarán obligados a expedir, en todo caso, una factura completa por las siguientes operaciones:

a) Aquellas en las que el destinatario de la operación así lo exija para poder practicar las correspondientes minoraciones o deducciones en la base y en la cuota de aquellos tributos de los que sea sujeto pasivo.

b) Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro comprendidas en el artículo 25, apartados uno, dos y tres, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

c) Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad a que se refiere el artículo 21, números 1. y 2., de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, excepto las realizadas por las tiendas libres de impuestos.

d) Las entregas de bienes a personas jurídicas domiciliadas en otro Estado miembro que no actúen como empresarios o profesionales.

4. No obstante, lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, podrán incluirse en una sola factura las operaciones realizadas para un mismo destinatario en el plazo máximo de un mes natural.

A efectos de este Real Decreto, las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido para las mismas.»

3. Se modifica el texto del artículo 3, que quedará redactado de la forma siguiente:

«Artículo 3.

1. Toda factura y sus copias o matrices contendrán, al menos, los siguientes datos o requisitos:

1. Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas será correlativa. Podrán establecerse series diferentes, especialmente cuando existan diversos centros de facturación.

2. Nombre y apellidos o denominación social, número de identificación fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea y domicilio, tanto del expedidor como del destinatario. Cuando se trate de no residentes, deberá indicarse la localización del establecimiento permanente.

Cuando el destinatario sea una persona física que no desarrolle actividades empresariales o profesionales bastará que, respecto a ella, consten su nombre y apellidos y su número de identificación fiscal.

3. Descripción de la operación y su contraprestación total. Cuando la operación esté sujeta y no exenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán consignarse en la factura todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible, así como el tipo tributario y la cuota repercutida. Cuando la cuota se repercuta dentro del precio, se indicará únicamente el tipo tributario aplicado, o bien la expresión «IVA incluido», si así está autorizado. Si la factura comprende entregas de bienes o servicios sujetos a tipos impositivos diferentes en este impuesto, deberá diferenciarse la parte de la operación sujeta a cada tipo.

4. Lugar y fecha de su emisión.

2. Se deberá expedir y entregar factura por los pagos anteriores a la realización de la operación. En la correspondiente factura se hará indicación expresa de esta circunstancia.

3. En las entregas de medios de transporte nuevos efectuadas por las personas a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e), de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, el sujeto pasivo deberá hacer constar en la factura, además de los datos y requisitos establecidos en el apartado 1 anterior, las características de los mismos, la fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación realizadas hasta su entrega, de acuerdo con lo establecido en el artículo 13, número 2., de la Ley del Impuesto mencionado.

4. En las entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección sujetas a los regímenes especiales de esta denominación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en la factura deberá hacerse constar esta circunstancia.»

4. Se modifica el artículo 4, que quedará redactado de la forma siguiente:

«Artículo 4.

1. Tratándose de operaciones realizadas para quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando en el desarrollo de la actividad, no será obligatoria la consignación en la factura de los datos de identificación del destinatario si se trata de operaciones cuya contraprestación no sea superior a 15.000 pesetas y en los demás casos que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2. En las operaciones que a continuación se describen las facturas podrán ser sustituidas por talonarios de vales numerados, o, en su defecto, «tickets» expedidos por máquinas registradoras:

a) Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados.

A estos efectos, tendrán la consideración de ventas al por menor las entregas de bienes muebles corporales o semovientes cuando el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, sino como consumidor final de aquéllos. No se reputarán ventas al por menor las que tengan por objeto bienes que por su naturaleza sean principalmente de utilización industrial.

b) Ventas o servicios en ambulancia.
c) Ventas o servicios a domicilio del consumidor.
d) Transportes de personas y sus equipajes.
e) Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, horchaterías, chocolaterías y establecimientos similares.
f) Suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto, prestados por los establecimientos antes citados.
g) Salas de baile y discotecas.
h) Servicios telefónicos.
i) Servicios de peluquerías e institutos de belleza.
j) Utilización de instalaciones deportivas.
k) Revelado de fotografías y estudios fotográficos.
l) Las que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

3. En la parte talonaria y en la matriz de los vales se harán constar, al menos, los siguientes datos o requisitos:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración será correlativa.
b) Número de identificación fiscal del expedidor.
c) Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».
d) Contraprestación total.

4. Los talonarios de vales podrán ser sustituidos por «tickets» expedidos por cajas registradoras de ventas en las que consten los datos expresados en el apartado 3 anterior, siendo obligatorio en tales casos conservar los rollos en que se anoten tales operaciones. El Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar, a estos efectos, la utilización de máquinas no manipulables con memoria magnética.»

5. La referencia contenida en el artículo 6 al artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido debe entenderse hecha al artículo 75 de la misma Ley.

Se añade un párrafo segundo a este artículo 6 con la siguiente redacción:

«En todo caso, las facturas o documentos sustitutivos correspondientes a operaciones intracomunitarias deberán emitirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que termine el período de liquidación en que se hayan devengado las operaciones.»

El actual párrafo segundo pasará a ser párrafo tercero.

6. El párrafo primero del número 2 del artículo 8 quedará redactado como sigue:

«2. Cuando los gastos imputados o las deducciones practicadas sean consecuencia de una entrega o servicio independiente realizado por quien no sea empresario o profesional, el destinatario de la operación deberá justificar aquéllos del siguiente modo:»

7. Se añade un nuevo artículo 8 bis con el siguiente texto:

«Artículo 8 bis.

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refieren los artículos 84, apartado uno, número 2. y 85 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán emitir un documento equivalente a la factura, que contenga la liquidación del Impuesto y los datos previstos en el artículo 3 de este Real Decreto, el cual se unirá al justificante contable de cada operación. Una vez efectuado el pago de la cuota correspondiente, el mencionado documento tendrá los mismos efectos que la factura para el ejercicio del derecho a la deducción.

2. Los sujetos pasivos que deban efectuar el reintegro de las compensaciones al adquirir los bienes o servicios de personas o entidades acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, deberán emitir un recibo equivalente a la factura, por cada operación, con los datos o requisitos establecidos en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 134 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3. Lo dispuesto en este Real Decreto con respecto a las facturas será igualmente exigible en relación con los recibos a que se refiere el apartado anterior.»

8. Se modifica el artículo 9, cuya redacción se sustituye por la siguiente:

«Artículo 9.

1. Los empresarios y profesionales deberán rectificar las facturas o documentos equivalentes o sustitutivos de las mismas, emitidos por ellos en los casos de incorrecta fijación de las cuotas, cuando varíen las circunstancias determinantes de su cuantía o cuando, con arreglo a derecho, queden sin efecto las operaciones gravadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que no hubiesen transcurrido cinco años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación gravada o, en su caso, de la fecha en que se hayan producido las circunstancias modificativas de la contraprestación o determinantes de la ineficacia de la operación gravada.

No podrán ser objeto de rectificación las cuotas impositivas en los supuestos previstos en el artículo 89, apartado dos, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, la rectificación deberá efectuarse inmediatamente después de advertirse la circunstancia que la motiva.

3. La rectificación deberá realizarse mediante la emisión de una nueva factura o documento en el que se hagan constar los datos identificativos de las facturas o documentos iniciales y la rectificación efectuada. Deberán establecerse series especiales de numeración para estas facturas de rectificación.

No obstante, los empresarios y profesionales que, con posterioridad a la emisión de las correspondientes facturas o documentos, concediesen a sus clientes descuentos u otros beneficios, podrán emitir notas de abono numeradas correlativamente, en el caso de que dichos clientes no sean empresarios o profesionales ni hubiesen exigido la expedición inicialmente de una factura completa. Asimismo, tratándose de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones y en los demás casos que se autoricen por el Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración tributaria no será necesaria la especificación de las facturas rectificadas bastando la simple determinación del período a que se refieran.»

9. Se añade un nuevo artículo 9 bis, con el siguiente texto:

«Artículo 9 bis.

1. Las facturas transmitidas por vía telemática a que se refiere el artículo 88, apartado dos, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, tendrán la misma validez que las facturas originales.

La información contenida en la factura emitida y recibida debe ser idéntica.

La Administración tributaria podrá exigir en cualquier momento al empresario o profesional emisor o receptor su transformación en lenguaje legible, así como su emisión en soporte de papel.

2. Los empresarios o profesionales o sus agrupaciones, que deseen utilizar el sistema de facturación telemática deberán solicitarlo a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, indicando los elementos que permitan comprobar que el sistema de transmisión a distancia propuesto cumple las condiciones exigidas en este artículo.

La Agencia Estatal resolverá sobre la solicitud en el plazo de los seis meses siguientes a su recepción, sin perjuicio del requerimiento de cuantos datos o nuevas informaciones resulten necesarios para la resolución del expediente, en cuyo caso se interrumpirá dicho plazo.

Las modificaciones del sistema autorizado deberán comunicarse previamente a la Agencia Estatal, entendiéndose aceptadas si no se deniegan en el plazo de los seis meses siguientes.

Durante la tramitación de la solicitud inicial o de la modificación del sistema, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal podrá

realizar controles en el establecimiento del emisor, del receptor o del prestador del servicio de teletransmisión.

Una vez autorizado el sistema, los interesados presentarán a la Administración tributaria una declaración de inicio de su uso con una anticipación mínima de treinta días a su puesta en servicio.

3. Las facturas deben conservarse con su contenido original y en el orden cronológico de su emisión por el empresario o profesional emisor y de su recepción por el empresario o profesional receptor, en los plazos y condiciones fijados por este Real Decreto. Sólo deberán conservarse en soporte papel, durante los plazos señalados, una lista semestral de los mensajes emitidos y recibidos y de correcciones o anomalías eventuales.

4. La Administración tributaria podrá comprobar en cualquier momento en los locales de los empresarios y profesionales autorizados, así como de los prestadores del servicio de teletransmisión que el sistema cumple las condiciones exigidas en la autorización, mediante las operaciones técnicas necesarias para constatar su fiabilidad.

El resultado de la comprobación se recogerá en diligencias, haciéndose constar la conformidad del sistema o el incumplimiento de las condiciones exigidas.

Sin perjuicio de la incoación del expediente sancionador que, en su caso, proceda, la negativa a permitir el acceso a los locales o la resistencia u obstrucción a la realización de los controles determinarán la caducidad automática de la autorización. El incumplimiento de las condiciones establecidas para el funcionamiento de los sistemas telemáticos, determinará la suspensión de la autorización, concediéndose al interesado un plazo de tres meses para que regularice la situación, produciéndose, en otro caso, la caducidad de la autorización del sistema de facturación telemática.

5. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación hasta que el Ministro de Economía y Hacienda dicte las correspondientes normas de aplicación.»

10. La referencia del artículo 12 de este Real Decreto al artículo 76 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido debe entenderse hecha al artículo 170, apartado dos, número 3. de la misma Ley.

11. Se añaden las disposiciones adicionales tercera y cuarta con el siguiente texto:

«Tercera.

Las referencias que el presente Real Decreto hace al Centro de Gestión y Cooperación Tributaria, deben entenderse hechas al Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Cuarta.

En relación con las operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, las referencias hechas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Centro de Gestión y Cooperación Tributaria deben entenderse hechas, en su caso, al referido Impuesto General Indirecto Canario y a la Administración Tributaria Canaria, sin perjuicio de la coordinación que resulte necesaria entre ambas Administraciones».

Artículo 5. *Modificación del Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre.*

Se modifican los siguientes preceptos del Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria:

1. El apartado 1 del artículo 1, quedará redactado de la siguiente forma:

«1. Sin perjuicio de otras obligaciones más amplias en materia de intercambio de información con trascendencia tributaria previstas en Convenios para evitar la doble imposición internacional o en otros Convenios internacionales que, suscritos por España, formen parte del ordenamiento interno, el Ministerio de Economía y Hacienda procederá al intercambio, con los demás Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, de la información necesaria para la correcta

liquidación de los impuestos que en cada Estado miembro graven la renta o el patrimonio, así como del Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales de fabricación.»

2. Se añade un párrafo segundo a la disposición adicional del Real Decreto con la siguiente redacción:

«Las referencias que contiene el presente Real Decreto a la Secretaría General de Hacienda, a los Centros directivos de ella dependientes y a las Delegaciones de Hacienda especiales, se entenderán hechas, respectivamente, al Director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a los Departamentos de ella dependientes y a las Delegaciones Especiales de la Agencia Estatal.»

Artículo 6. *Representante autorizado y autoridad competente.*

A efectos de lo dispuesto en el apartado quinto del artículo 1 de la Directiva 77/799/CEE, de 19 de diciembre, y en el apartado 2 del artículo 2 del Reglamento 218/92/CEE, de 27 de enero, el Director general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria tendrá la condición de representante autorizado del Ministro de Economía y Hacienda y Autoridad competente por parte del Estado español, en los términos de la delegación que le otorgue el Ministro de Economía y Hacienda.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

A la entrada en vigor del presente Real Decreto quedará derogado el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y las demás normas reglamentarias de dicho tributo en cuanto se opongan a lo previsto en el presente Real Decreto.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

El presente Real Decreto entrará en vigor el día 1 de enero de 1993.

ANEXO

REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

TÍTULO I

Delimitación del hecho imponible

CAPÍTULO I

Operaciones interiores

Artículo 1. *Intervención de manera indirecta por el vendedor en la expedición o el transporte.*

A efectos de lo previsto en el artículo 8.Tres de la Ley del Impuesto se considerará que los bienes han sido expedidos o transportados por el vendedor, o por su cuenta, de manera indirecta. En particular, se apreciará que concurre dicha circunstancia en los casos regulados en el artículo 5 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Artículo 1 bis. *Entregas de bienes o prestaciones de servicios facilitadas a través de una interfaz digital.*

A efectos de lo previsto en los artículos 8 bis y 166 bis de la Ley del Impuesto, se considerará que un empresario o profesional facilita una entrega de bienes o una prestación de servicios, en su caso, utilizando una interfaz digital, cuando se cumplan las circunstancias reguladas en los artículos 5 ter y 54 ter, respectivamente, del Reglamento de Ejecución (UE)

n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

CAPÍTULO II

Operaciones intracomunitarias

Artículo 2. *Medios de transporte nuevos.*

Los medios de transporte, a que se refiere el artículo 13, número 2.º, de la Ley del Impuesto, se considerarán nuevos cuando, respecto de ellos, se dé cualquiera de las circunstancias que se indican a continuación:

1.º Que su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o, tratándose de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los seis meses siguientes a la citada fecha.

Se entenderá por fecha de puesta en servicio de un medio de transporte la correspondiente a la primera matriculación, definitiva o provisional, en el interior de la Comunidad y, en su defecto, la que se hiciera constar en el contrato de seguro más antiguo, referente al medio de transporte de que se trate, que cubriera la eventual responsabilidad civil derivada de su utilización o la que resulte de cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho, incluida la consideración de su estado de uso.

2.º Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6.000 kilómetros, las embarcaciones no hayan navegado más de cien horas y las aeronaves no hayan volado más de cuarenta horas.

Se acreditará esta circunstancia por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho y, en particular, con los propios aparatos contadores incorporados a los medios de transporte, sin perjuicio de su comprobación para determinar que no hayan sido manipulados.

Artículo 3. *Opción por la tributación en el territorio de aplicación del Impuesto.*

1. Las personas o entidades comprendidas en el artículo 14.uno de la Ley del Impuesto podrán optar por la sujeción a éste por las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen, aun cuando no hubiesen superado en el año natural en curso o en el precedente el límite de 10.000 euros.

2. La opción podrá ejercitarse en cualquier momento mediante la presentación de la oportuna declaración censal y afectará a la totalidad de adquisiciones intracomunitarias de bienes que efectúen.

3. Se entenderá ejercitada la opción aunque no se presente la declaración a que se refiere el apartado anterior, desde el momento en que se presente la declaración-liquidación correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en el período a que se refiera la misma.

4. La opción abarcará como mínimo el tiempo que falte por transcurrir del año en curso y los dos años naturales siguientes y surtirá efectos durante los años posteriores hasta su revocación.

5. La revocación podrá ejercitarse, una vez transcurrido el período mínimo antes indicado, mediante la declaración a que se refiere el apartado dos.

TÍTULO II

Exenciones

CAPÍTULO I

Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 4. *Concepto de precios autorizados a efectos de la exención de los servicios de hospitalización o asistencia sanitaria.*

A los efectos del Impuesto se entenderá por precios autorizados o comunicados aquéllos cuya modificación esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún órgano de la Administración.

Artículo 5. *Reconocimiento de determinadas exenciones en operaciones interiores.*

(Derogado)

Artículo 6. *Calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social.*

La calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social podrá obtenerse mediante solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.

En cualquier caso, las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social se aplicarán siempre que se cumplan los requisitos que se establecen en el apartado tres del artículo 20 de la Ley del Impuesto, con independencia del momento en que, en su caso, se obtenga su calificación como tales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Artículo 7. *Exenciones de las operaciones relativas a la educación y la enseñanza.*

Tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 9.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate.

Artículo 8. *Aplicación de las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias.*

1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.º y 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.

2. A efectos de lo dispuesto en la letra A) del número 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicarán los criterios sobre definición de rehabilitación contenidos en la letra B) del citado número 22.º

Artículo 8 bis. *Operaciones relativas a los materiales de recuperación.*

(Suprimido)

CAPÍTULO II

Exportaciones y operaciones asimiladas

Artículo 9. *Exenciones relativas a las exportaciones.*

1. Las exenciones relativas a las exportaciones o envíos fuera de la Comunidad quedarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos que se establecen a continuación:

1.º Entregas de bienes exportados o enviados por el transmitente o por quien ostente la condición de exportador, de conformidad con lo dispuesto en la normativa aduanera, distinto del transmitente, o bien por otra persona que actúe en nombre y por cuenta de los anteriores.

En estos casos la exención estará condicionada a la salida efectiva de los bienes del territorio de la Comunidad, entendiéndose producida la misma cuando así resulte de la legislación aduanera.

A efectos de justificar la aplicación de la exención, el transmitente o quien ostente la condición de exportador deberá conservar a disposición de la Administración, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las copias de las facturas, los contratos o notas de pedidos, los documentos de transporte, los documentos acreditativos de la salida de los bienes y demás justificantes de la operación.

2.º Entregas de bienes exportados o enviados por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o por quien ostente la condición de exportador, de conformidad con lo dispuesto en la normativa aduanera, distinto del adquirente no establecido, o bien por otra persona que actúe en nombre y por cuenta de los anteriores, en los siguientes casos:

A) Entregas en régimen comercial.

Cuando los bienes objeto de las entregas constituyan una expedición comercial, la exención quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Los establecidos en el número anterior.

b) Sin perjuicio, en su caso, de lo dispuesto en la letra d) del párrafo cuarto del número 3.º siguiente, los bienes deberán conducirse a la aduana en el plazo de un mes siguiente a su puesta a disposición, donde se presentará por el adquirente el correspondiente documento aduanero de exportación.

En este documento se hará constar también el nombre del proveedor establecido en la Comunidad, a quien corresponde, en su caso, la condición de exportador, con su número de identificación fiscal y la referencia a la factura expedida por el mismo, debiendo el adquirente remitir a dicho proveedor una copia del documento diligenciada por la aduana de salida.

Los requisitos anteriores deberán cumplirse, en su caso, por quien ostente la condición de exportador, de conformidad con lo dispuesto en la normativa aduanera, distinto del adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

B) Entregas en régimen de viajeros.

El cumplimiento de los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto para la exención de estas entregas se ajustará a las siguientes normas:

a) La exención sólo se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en factura.

b) La residencia habitual de los viajeros se acreditará mediante el pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

c) El vendedor deberá expedir la correspondiente factura y el documento electrónico de reembolso disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los que se consignarán los bienes adquiridos y, separadamente, el impuesto que corresponda.

En el documento electrónico de reembolso deberá consignarse la identidad, fecha de nacimiento y número de pasaporte o, en su caso, el número del documento de identidad del viajero.

d) Los bienes habrán de salir del territorio de la Comunidad en el plazo de los tres meses siguientes a aquel en que se haya efectuado la entrega.

A tal efecto, el viajero presentará los bienes en la aduana de exportación, que acreditará la salida mediante el correspondiente visado en el documento electrónico de reembolso. Dicho visado se realizará por medios electrónicos cuando la aduana de exportación se encuentre situada en el territorio de aplicación del impuesto.

e) El viajero remitirá el documento electrónico de reembolso visado por la Aduana al proveedor, quien le devolverá la cuota repercutida en el plazo de los quince días siguientes mediante cheque, transferencia bancaria, abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso.

El reembolso del Impuesto podrá efectuarse también a través de entidades colaboradoras, autorizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiendo al Ministro de Hacienda y Función Pública determinar las condiciones a las que se ajustará la operativa de dichas entidades y el importe de sus comisiones.

Los viajeros presentarán los documentos electrónicos de reembolso visados por la Aduana a dichas entidades, que abonarán el importe correspondiente, haciendo constar la conformidad del viajero.

Posteriormente las referidas entidades remitirán los documentos electrónicos de reembolso en formato electrónico a los proveedores, quienes estarán obligados a efectuar el correspondiente reembolso.

El proveedor o, en su caso, la entidad colaboradora deberán comprobar el visado del documento electrónico de reembolso en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria haciendo constar electrónicamente que el reembolso se ha hecho efectivo.

C) Entregas en las tiendas libres de impuestos.

La exención de estas entregas se condicionará a la inmediata salida del viajero, acreditada con el billete del transporte.

3.º Trabajos realizados sobre bienes muebles que son exportados.

Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 24.Uno.3.ºg) de la Ley del Impuesto, están exentos los trabajos realizados sobre bienes muebles adquiridos o importados con dicho objeto y exportados o transportados fuera de la Comunidad por quien ha realizado dichos trabajos o por el destinatario de los mismos no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, o por persona distinta de los anteriores que ostente la condición de exportador de conformidad con lo dispuesto en la normativa aduanera, o bien por otra persona que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos.

Los referidos trabajos podrán ser de perfeccionamiento, transformación, mantenimiento o reparación de los bienes, incluso mediante la incorporación a los mismos de otros bienes de cualquier origen y sin necesidad de que los bienes se vinculen a los regímenes aduaneros comprendidos en el artículo 24 de la Ley.

La exención de este número no comprende los trabajos realizados sobre bienes que se encuentren al amparo de los regímenes aduaneros de importación temporal, con exención total o parcial de los derechos de importación, ni del régimen fiscal de importación temporal.

La exención de los trabajos quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Los establecidos en el número 2.º de este apartado, cumplimentados por parte del destinatario de los trabajos no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o del prestador de los mismos, según proceda.

b) Los bienes deberán ser adquiridos o importados por personas no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto o por quienes actúen en nombre y por cuenta de dichas personas, con objeto de incorporar a ellos determinados trabajos.

c) Los trabajos se prestarán por cuenta de los adquirentes o importadores no establecidos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto.

d) Los trabajos deberán efectuarse en el plazo de los seis meses siguientes a la recepción de los bienes por el prestador de los mismos, quien deberá remitir un acuse de

recibo al adquirente de los bienes no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o, en su caso, al proveedor.

El plazo indicado en el párrafo anterior podrá ser prorrogado a solicitud del interesado por el tiempo necesario para la realización de los trabajos. La solicitud se presentará en el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que lo autorizará cuando se justifique por la naturaleza de los trabajos a realizar, entendiéndose concedida la prórroga cuando la Administración no conteste en el plazo de un mes siguiente a la presentación de la solicitud.

e) Una vez terminados los trabajos, los bienes deberán ser enviados en el plazo del mes siguiente a la aduana para su exportación.

La exportación deberá efectuarse por el destinatario de los trabajos o por el prestador de los mismos, o por persona distinta de los anteriores que ostente la condición de exportador, de conformidad con lo dispuesto en la normativa aduanera, haciendo constar en el documento de exportación la identificación del proveedor establecido en la Comunidad y la referencia a la factura expedida por el mismo.

También podrá efectuarse por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

f) El destinatario no establecido o, en su caso, el prestador de los trabajos, o la persona distinta de los anteriores que ostente la condición de exportador, de conformidad con lo dispuesto en la normativa aduanera, deberán remitir al proveedor de los bienes una copia del documento de exportación diligenciada por la aduana de salida.

4.º Entregas de bienes a Organismos reconocidos para su posterior exportación.

A los efectos de esta exención, corresponderá al Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el reconocimiento oficial de los Organismos que ejerzan las actividades humanitarias, caritativas o educativas, a solicitud de los mismos y previo informe del Departamento Ministerial respectivo, en el que se acredite que dichos Organismos actúan sin fin de lucro.

En relación con estas entregas, será también de aplicación lo dispuesto en el número 1.º de este apartado.

La exportación de los bienes fuera de la Comunidad deberá efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de su adquisición o, previa solicitud, en un plazo superior autorizado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. El Organismo autorizado quedará obligado a remitir al proveedor copia del documento de salida en el plazo de los quince días siguientes a la fecha de su realización.

5.º Servicios relacionados directamente con las exportaciones.

A) Se entenderán directamente relacionados con las exportaciones los servicios en los que concurran los siguientes requisitos:

a) Que se presten a quienes realicen las exportaciones o envíos de los bienes, a los adquirentes de los mismos, o a los intermediarios o representantes aduaneros que actúen por cuenta de unos u otros.

b) Que se lleven a cabo con ocasión de dichas exportaciones.

c) Que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera de la Comunidad o bien a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza en que se efectúen las operaciones de agregación o consolidación de las cargas para su inmediato envío fuera de la Comunidad, aunque se realicen escalas intermedias en otros lugares.

La condición a que se refiere esta letra no se exigirá en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otras análogas cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.

B) Las exenciones comprendidas en este número quedarán condicionadas a la concurrencia de los requisitos que se indican a continuación:

a) La salida de los bienes de la Comunidad deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la prestación del servicio.

b) La salida de los bienes se justificará con cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

c) Los documentos que justifiquen la salida deberán ser remitidos, en su caso, al prestador del servicio, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de salida de los bienes.

C) Entre los servicios comprendidos en este número se incluirán los siguientes: transporte de los bienes; carga, descarga y conservación; custodia, almacenaje y embalaje; alquiler de los medios de transporte, contenedores y materiales de protección de las mercancías y otros análogos.

2. El incumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado 1 determinará la obligación para el sujeto pasivo de liquidar y repercutir el Impuesto al destinatario de las operaciones realizadas.

Artículo 10. *Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones:.*

1. Las exenciones de las operaciones relacionadas con los buques y las aeronaves, con los objetos incorporados a unos y otras y con los avituallamientos de dichos medios de transporte quedarán condicionadas al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. El transmitente de los medios de transporte, el proveedor de los bienes o quienes presten los servicios a que se refiere el artículo 22, apartados uno a siete de la Ley del Impuesto, deberán tener en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, el duplicado de la factura correspondiente y, en su caso, los contratos de fletamento o de arrendamiento y una copia autorizada de la inscripción del buque o de la aeronave en el Registro de Matrícula que les habilite para su utilización en los fines a que se refieren los apartados uno y cuatro del artículo 22 de la Ley del Impuesto.

Asimismo, las personas indicadas en el párrafo anterior deberán exigir a los adquirentes de los bienes o destinatarios de los servicios una declaración suscrita por ellos, en la que hagan constar la afectación o el destino de los bienes que justifique la aplicación de la exención.

Cuando se trate de la construcción del buque o de la aeronave, la copia autorizada de su matriculación deberá ser entregada por el adquirente al transmitente en el plazo de un mes a partir de la fecha de su inscripción en el Registro a que se refiere el presente apartado.

2º. La construcción de un buque o de una aeronave se entenderá realizada en el momento de su matriculación en el Registro indicado en el apartado anterior.

3º. Se entenderá que un buque o una aeronave han sido objeto de transformación cuando la contraprestación de los trabajos efectuados en ellos exceda del 50 por 100 de su valor en el momento de su entrada en el astillero o taller con dicha finalidad.

Este valor se determinará de acuerdo con las normas contenidas en la legislación aduanera para configurar el valor en aduana de las mercancías a importar.

4º. **(Derogado)**

5.º La incorporación de objetos a los buques deberá efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes a su adquisición y se acreditará por el proveedor mediante el correspondiente documento aduanero de embarque, cuya copia deberá remitirse, en su caso, por el titular de la explotación de los medios de transporte al proveedor de los objetos, en el plazo de los quince días siguientes a su incorporación.

La incorporación de objetos a las aeronaves deberá efectuarse en el plazo de un año siguiente a la adquisición de dichos objetos y se ajustará al cumplimiento de los demás requisitos establecidos en el párrafo precedente.

Los plazos indicados en los párrafos anteriores podrán prorrogarse, a solicitud del interesado, por razones de fuerza mayor o caso fortuito o por exigencias inherentes al proceso técnico de elaboración o transformación de los objetos.

Se comprenderán, entre los objetos cuya incorporación a los buques o aeronaves puede beneficiarse de la exención, todos los bienes, elementos o partes de los mismos, incluso los que formen parte indisoluble de ellos o se inmovilicen en ellos, que se utilicen normalmente o sean necesarios para su explotación.

En particular, tendrán esta consideración los siguientes: los aparejos e instrumentos de a bordo, los que constituyan su utillaje, los destinados a su amueblamiento o decoración y los

instrumentos, equipos, materiales y redes empleados en la pesca, tales como los cebos, anzuelos, sedales, cajas para embalaje del pescado y análogos. En todo caso, estos objetos habrán de quedar efectivamente incorporados o situados a bordo de los buques o aeronaves y formar parte del inventario de sus pertenencias.

Los objetos cuya incorporación a los buques y aeronaves se hubiese beneficiado de la exención del impuesto deberán permanecer a bordo de los mismos, salvo que se trasladen a otros que también se destinen a los fines que justifican la exención de la incorporación de dichos objetos.

La exención sólo se aplicará a los objetos que se incorporen a los buques y aeronaves después de su matriculación en el Registro a que se refiere el apartado 1.o anterior.

6.º La puesta de los productos de avituallamiento a bordo de los buques y aeronaves se acreditará por el proveedor mediante el correspondiente documento aduanero de embarque, cuya copia deberá remitirse, en su caso, por el titular de la explotación de los referidos medios de transporte al proveedor de dichos productos, en el plazo del mes siguiente a su entrega.

No obstante, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá establecer procedimientos simplificados para acreditar el embarque de los productos de avituallamiento a que se refiere el párrafo anterior.

7º. Se entenderá cumplido el requisito de que las aeronaves se utilizan exclusivamente en actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros aunque se cede su uso a terceros en arrendamiento o subarrendamiento por períodos de tiempo que, conjuntamente, no excedan de treinta días por año natural.

2. Se entenderán comprendidos entre los servicios realizados para atender las necesidades directas de los buques y de las aeronaves destinados a los fines que justifican su exención los siguientes:

a) En relación con los buques: los servicios de practicaje, remolque y amarre; utilización de las instalaciones portuarias; operaciones de conservación de buques y del material de a bordo, tales como desinfección, desinsectación, desratización y limpieza de las bodegas; servicios de guarda y de prevención de incendios; visitas de seguridad y peritajes técnicos; asistencia y salvamento del buque y operaciones efectuadas en el ejercicio de su profesión por los corredores e intérpretes marítimos, consignatarios y agentes marítimos.

b) En relación con el cargamento de los buques: Las operaciones de carga y descarga del buque; alquiler de contenedores y de material de protección de las mercancías; custodia de las mercancías, estacionamiento y tracción de los vagones de mercancías sobre las vías del muelle; embarque y desembarque de los pasajeros y sus equipajes; alquileres de materiales, maquinaria y equipos utilizados para el embarque y desembarque de pasajeros y sus equipajes y reconocimientos veterinarios, fitosanitarios y del Servicio Oficial de Inspección, Vigilancia y Regulación de las Exportaciones.

c) En relación con las aeronaves: los servicios relativos al aterrizaje y despegue; utilización de los servicios de alumbrado; estacionamiento, amarre y abrigo de las aeronaves; utilización de las instalaciones dispuestas para recibir pasajeros o mercancías; utilización de las instalaciones destinadas al avituallamiento de las aeronaves; limpieza, conservación y reparación de las aeronaves y de los materiales y equipos de a bordo; vigilancia y prevención para evitar incendios; visitas de seguridad y peritajes técnicos; salvamento de aeronaves y operaciones realizadas en el ejercicio de su profesión por los consignatarios y agentes de las aeronaves.

d) En relación con el cargamento de las aeronaves: las operaciones de embarque y desembarque de pasajeros y sus equipajes; carga y descarga de las aeronaves; asistencia a los pasajeros; registro de pasajeros y equipajes; envío y recepción de señales de tráfico; traslado y tránsito de la correspondencia; alquiler de materiales y equipos necesarios para el tráfico aéreo y utilizados en los recintos de los aeropuertos; alquiler de contenedores y de materiales de protección de las mercancías; custodia de mercancías y reconocimientos veterinarios, fitosanitarios y del Servicio Oficial de Inspección, Vigilancia y Regulación de las Exportaciones.

3. La exención de los transportes internacionales por vía marítima o aérea de viajeros y sus equipajes se ajustará a las siguientes condiciones:

1º. La exención se extenderá a los transportes de ida y vuelta con escala en los territorios situados fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto.

2º. La exención no alcanzará a los transportes de aquellos viajeros y sus equipajes que habiendo iniciado el viaje en territorio peninsular o Islas Baleares, terminen en estos mismos territorios, aunque el buque o el avión continúen sus recorridos con destino a puertos o aeropuertos situados fuera de dichos territorios.

CAPÍTULO III

Operaciones relativas a determinadas áreas y regímenes suspensivos

Artículo 11. *Exenciones relativas a la situación de depósito temporal.*

1. Las entregas de los bienes que se encuentren en la situación de depósito temporal, así como las prestaciones de servicios relativas a dichos bienes, estarán exentas mientras los bienes, de conformidad con la legislación aduanera, permanezcan en dicha situación.

2. El adquirente de los bienes o destinatario de los servicios deberá entregar al transmitente o prestador de los servicios una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención.

A estos efectos, el adquirente o destinatario podrán utilizar el formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Artículo 12. *Exenciones relativas a los regímenes aduaneros y fiscales.*

1. Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con los regímenes comprendidos en el artículo 24 de la Ley del Impuesto, excepción hecha del régimen de depósito distinto de los aduaneros, quedarán condicionadas al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Que las mencionadas operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser utilizados en los procesos efectuados al amparo de los indicados regímenes aduaneros o fiscales o que se mantengan en dichos regímenes, de acuerdo con lo dispuesto en las legislaciones aduaneras o fiscales que específicamente sean aplicables en cada caso.

2.º Que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios entregue al transmitente o prestador de los servicios una declaración suscrita por él en la que manifieste la situación de los bienes que justifique la exención.

A estos efectos, el adquirente o destinatario podrán utilizar el formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

2. Las exenciones de las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con el régimen de depósito distinto de los aduaneros quedarán condicionadas a que dichas operaciones se refieran a los bienes que se destinen a ser colocados o que se encuentren al amparo del citado régimen, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado dos del artículo 24 de la Ley del impuesto.

CAPÍTULO IV

Operaciones intracomunitarias

Artículo 13. *Exenciones relativas a las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.*

1. Están exentas del Impuesto las entregas de bienes efectuadas por un empresario o profesional con destino a otro Estado miembro, cuando se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, mediante los elementos de prueba establecidos en cada caso, por el artículo 45 bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del

impuesto sobre el valor añadido, según haya sido realizado por el vendedor, por el comprador o por cuenta de cualquiera de ellos.

3. La condición del adquirente se acreditará mediante el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que suministre al vendedor.

4. Cuando se trate de las transferencias de bienes comprendidos en el artículo 9, número 3. de la Ley del Impuesto, la exención quedará condicionada a que el empresario o profesional que las realice justifique los siguientes extremos:

1. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino en los mismos términos del apartado 2 anterior.

2. El gravamen de las correspondientes adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Estado miembro de destino.

3. Que el Estado miembro de destino le ha atribuido un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CAPÍTULO V

Importaciones de bienes

Artículo 14. *Importaciones de bienes cuya entrega en el interior estuviera exenta del Impuesto.*

1. Las exenciones correspondientes a las importaciones de los buques y aeronaves, de los objetos incorporados a unos y otras y de los avituallamientos de los referidos medios de transporte, a que se refiere el artículo 27 de la Ley del Impuesto, quedarán condicionadas al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. El importador deberá presentar en la aduana, junto a la documentación necesaria para el despacho de los bienes, una declaración suscrita por él en la que determine el destino de los bienes a los fines que justifican las exenciones correspondientes.

Asimismo, deberá conservar en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las facturas, los documentos aduaneros de importación y, en su caso, los contratos de fletamento o de arrendamiento y las copias autorizadas de la inscripción de los buques y aeronaves en los Registros de matrícula que correspondan.

2º. La incorporación a los buques de los objetos importados deberá efectuarse en el plazo de tres meses siguientes a su importación y se acreditará mediante el correspondiente documento aduanero de embarque, que habrá de conservar el importador como justificante de la incorporación.

La incorporación a las aeronaves de los objetos importados deberá efectuarse en el plazo de un año siguiente a la importación de dichos objetos y se acreditará de la misma forma que la incorporación de los objetos a que se refiere el párrafo precedente.

Los objetos importados cuya incorporación a los buques y aeronaves puede beneficiarse de la exención son los comprendidos en el artículo 10, apartado 1, 5.o, de este Reglamento, siempre que la referida incorporación se produzca después de la matriculación de los buques o aeronaves en el Registro correspondiente.

3º. En relación con los productos de avituallamiento que se importen a bordo de los buques y aeronaves deberán cumplirse las previsiones de la legislación aduanera.

Los que se importen separadamente y no se introduzcan en las áreas a que se refiere el artículo 11 de este Reglamento deberán ponerse a bordo de los buques y aeronaves en el plazo de los tres meses siguientes a su importación.

Esta incorporación se acreditará mediante el correspondiente documento aduanero de embarque, que deberá conservar el importador como justificante de la exención.

2. En relación con la importación de bienes destinados a las plataformas de perforación o de explotación, a que se refiere el artículo 27, número 11. de la Ley del Impuesto, el importador deberá presentar juntamente con la documentación aduanera de despacho, una declaración suscrita por él en la que indique el destino de los bienes que determina la exención y que habrá de conservar en su poder como justificante de la misma.

3. La exención del Impuesto correspondiente a una importación de bienes que vayan a ser objeto de una entrega ulterior con destino a otro Estado miembro, quedará condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

1.º Que el importador o, en su caso, un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquél, haya comunicado a la aduana de importación un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido atribuido por la Administración tributaria española.

2.º Que el importador o, en su caso, un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquél, haya comunicado a la aduana de importación el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del destinatario de la entrega ulterior atribuido por otro Estado miembro.

3.º Que el importador o un representante fiscal que actúe en nombre y por cuenta de aquél, sea la persona que figure como consignataria de las mercancías en los correspondientes documentos de transporte.

4.º Que la expedición o transporte al Estado miembro de destino se efectúe inmediatamente después de la importación.

5.º Que la entrega ulterior a la importación resulte exenta del Impuesto en aplicación de lo previsto en el artículo 25 de su Ley reguladora.

Artículo 15. *Importaciones de bienes personales.*

En relación con las exenciones relativas a las importaciones de bienes personales, serán de aplicación las siguientes reglas:

1. Los plazos mínimos de residencia habitual continuada fuera de la Comunidad no se considerarán interrumpidos cuando se produjera una ausencia máxima de cuarenta y cinco días por motivo de vacaciones, turismo, negocios o enfermedad.

La asistencia a una universidad o escuela en el territorio de aplicación del Impuesto, para la realización de estudios, no determinará el traslado de la residencia habitual.

2. Los interesados deberán presentar en el momento de la importación una relación detallada de los bienes a importar, el documento acreditativo de la baja en su residencia habitual fuera de la Comunidad y, en su caso, certificación del período de permanencia en la residencia anterior.

Si el interesado fuese de nacionalidad extranjera deberá presentar también la carta de residencia en el territorio peninsular español o islas Baleares o justificante de su solicitud. En este último caso, se le concederá, previa prestación de garantía, el plazo de un año para conseguir la referida residencia.

3. La importación de los bienes podrá efectuarse en una o varias veces y por una o varias aduanas.

4. En la importación de bienes por causa de herencia, el importador deberá acreditar su adquisición mediante la correspondiente escritura pública, otorgada ante Notario, o por cualquier otro medio admitido en derecho.

Artículo 16. *Importaciones de bienes por cese de las actividades en origen.*

Están exentas del Impuesto las importaciones de bienes por cese de las actividades empresariales en origen, en las condiciones establecidas por el artículo 37 de la Ley del Impuesto.

La naturaleza de la actividad desarrollada en origen, el período de utilización de los bienes y la fecha del cese se acreditarán por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, con una certificación expedida por la Administración del país correspondiente.

A los efectos de esta exención, se considerará que los bienes importados no se destinan fundamentalmente a la realización de operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 20 de la Ley reguladora de este tributo, cuando la prorrata correspondiente a las actividades que el importador de los bienes desarrolle en el territorio de aplicación del Impuesto sea igual o superior al 90 por 100.

Artículo 17. *Exenciones condicionadas a autorización administrativa.*

Las autorizaciones administrativas que condicionan las exenciones de las importaciones de bienes a que se refieren los artículos 40, 41, 42, 44, 45, 46, 49, 54 y 58 de la Ley del Impuesto, se solicitarán de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado el domicilio fiscal del importador y surtirán efectos respecto de las importaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo o, en su caso, de la fecha que se indique en el mismo.

La autorización se entenderá revocada en el momento en que se modifiquen las circunstancias que motivaron su concesión o cuando se produzca un cambio en la normativa que varíe las condiciones que motivaron su otorgamiento.

Artículo 18. *Reimportaciones de bienes exentas del Impuesto.*

1. La exención de las reimportaciones de bienes quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. Que la exportación no haya sido consecuencia de una entrega en el territorio de aplicación del Impuesto.

Se entenderá cumplido este requisito cuando los bienes, aun habiendo sido objeto de una entrega en el interior del país, vuelvan a él por alguna de las siguientes causas:

a) Haber sido rechazados por el destinatario, por ser defectuosos o no ajustarse a las condiciones del pedido.

b) Haber sido recuperados por el exportador, por falta de pago o incumplimientode las condiciones del contrato por parte del destinatario o adquirente de los bienes.

2º. Que los bienes se hayan exportado previamente con carácter temporal a países o territorios terceros.

3º. Que los bienes no hayan sido objeto de una entrega fuera de la Comunidad.

4º. Que la reimportación de los bienes se efectúe por la misma persona a quien la Administración autorizó la salida de los mismos.

5º. Que los bienes se reimporten en el mismo estado en que salieron sin haber sufrido otro demérito que el producido por el uso autorizado por la Administración, incluido el supuesto de realización de trabajos lucrativos fuera del territorio de la Comunidad.

Se entenderá cumplido este requisito cuando los bienes exportados sean objeto de trabajos o reparaciones fuera de la Comunidad en los siguientes casos:

a) Cuando se realicen a título gratuito, en virtud de una obligación contractual o legal de garantía o como consecuencia de un vicio de fabricación.

b) Cuando se realicen en buques o aeronaves cuya entrega o importación estén exentas del Impuesto de acuerdo con lo establecido en los artículos 22 y 27 de la Ley del Impuesto.

6º. Que la reimportación se beneficie asimismo de exención de los derechos de importación o no estuviera sujeta a los mismos.

2. Se comprenderán también entre las reimportaciones exentas, las que se refieran a los despojos y restos de buques nacionales, naufragados o destruidos por accidente fuera del territorio de aplicación del Impuesto, previa justificación documental del naufragio o accidente y de que los bienes pertenecían efectivamente a los buques siniestrados.

Artículo 19. *Prestaciones de servicios relacionados con las importaciones.*

La exención de los servicios relacionados con las importaciones a que se refiere el artículo 64 de la Ley del Impuesto, se justificará con cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

En particular, dicha justificación podrá realizarse por medio de la aportación de una copia del ejemplar del DUA de importación con el código seguro de verificación y la documentación que justifique que el valor del servicio ha sido incluido en la base imponible declarada en aquél.

Los documentos a que se refiere este artículo deberán ser remitidos, cuando proceda, al prestador del servicio, en el plazo de los tres meses siguientes a la realización del mismo. En otro caso, el prestador del servicio deberá liquidar y repercutir el Impuesto que corresponda.

Artículo 20. *Importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero.*

La exención de las importaciones de bienes que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. Que las importaciones se efectúen con cumplimiento de las legislaciones aduanera y fiscal que sean aplicables.
2º. Que los bienes permanezcan vinculados al mencionado régimen en las condiciones previstas por la legislación fiscal.
3º. Que los bienes vinculados a dicho régimen no sean consumidos ni utilizados en ellos.

2. **(Suprimido)**

Artículo 21. *Exenciones en las importaciones de bienes para evitar la doble imposición.*

La aplicación de las exenciones comprendidas en el artículo 66 de la Ley del Impuesto quedará condicionada a que el importador acredite ante la aduana la concurrencia de los requisitos legales establecidos por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, mediante el contrato relativo a las operaciones contempladas en el referido precepto legal.
La aduana podrá exigir garantía suficiente hasta que se acredite el pago del Impuesto correspondiente a las entregas de bienes o prestaciones de servicios o la reexportación de los bienes comprendidos, respectivamente, en los números 1. y 2. del citado artículo 66 de la Ley del Impuesto.

TÍTULO III

Lugar de realización del hecho imponible

Artículo 22. *Opción por la no sujeción al Impuesto de determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios.*

Los empresarios o profesionales que hubiesen optado por la tributación fuera del territorio de aplicación del Impuesto de las entregas de bienes comprendidas en el artículo 68.Cuatro de la Ley del Impuesto y de las prestaciones de servicios previstas en el artículo 70.Uno.8.º de la Ley del Impuesto, conforme a lo previsto en el artículo 73 de la misma, deberán justificar ante la Administración tributaria que tanto las entregas realizadas como los servicios efectuados han sido declarados en otro Estado miembro, salvo en el supuesto de que dichas operaciones tributen por el régimen especial previsto en la sección 3.ª del capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.
Dicha justificación podrá efectuarse, en particular, mediante la presentación de los justificantes de declaración-liquidación o de ingreso del IVA devengado o adeudado en dicho Estado miembro.
Las mencionadas opciones deberán ser reiteradas por el empresario o profesional una vez transcurridos dos años naturales, quedando, en caso contrario, automáticamente revocadas.

Artículo 23. *Reglas relacionadas con la localización de determinadas operaciones.*

1. En los servicios de publicidad a que se refiere la letra c) del apartado dos del artículo 69 de la Ley del Impuesto se entenderán comprendidos también los servicios de promoción que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad.

No se comprenden en los citados servicios de promoción los de organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial a que se refiere la letra c) del número 7.º del apartado uno del artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. El gravamen de las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de los bienes a que se refiere el artículo 71, apartado dos de la Ley del impuesto, podrá acreditarse mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, con la declaración tributaria en que hayan sido incluidas. Si fuera necesario, se proporcionará a la Administración un desglose de la declaración, suficiente para su comprobación.

TÍTULO III BIS

Devengo

Artículo 23 bis. *Devengo.*

A efectos de lo previsto en los artículos 75.Tres y 163 sexvicies de la Ley del Impuesto, para determinar el momento en que se entiende aceptado el pago del cliente, se aplicará lo establecido en los artículos 41 bis y 61 ter, respectivamente, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

TÍTULO IV

Base imponible

Artículo 24. *Modificación de la base imponible.*

1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. En los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión.

2. La modificación de la base imponible cuando se dicte auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto o este haya sido declarado incurso en un procedimiento de insolvencia al que resulte de aplicación el Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia, así como en los demás casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se ajustará a las normas que se establecen a continuación:

a) Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.

2.º El acreedor tendrá que comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura

rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, salvo cuando se trate de destinatarios no establecidos en dicho territorio pero incursos en un procedimiento de insolvencia al que resulte de aplicación el Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto y, en el supuesto de créditos incobrables, que el deudor no ha sido declarado en concurso o, en su caso, que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso o de la resolución de apertura del procedimiento de insolvencia al que resulte de aplicación el Reglamento (UE) 2015/848.

A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos, que se remitirán a través del registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

a') La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.

b') En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial o cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro al deudor.

c') En el caso de créditos adeudados por Entes públicos, el certificado expedido por el órgano competente del Ente público deudor a que se refiere la condición 4.ª de la letra A) del artículo 80.Cuatro de la Ley del Impuesto.

b) En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional:

1.º Deberá comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas incluidas, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el número siguiente. El incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el párrafo a).

2.º Además de la comunicación a que se refiere el número anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones, el citado destinatario deberá hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.

3.º Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de la Ley del Impuesto, las cuotas rectificadas deberán hacerse constar:

a') En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los períodos en que se hubiera ejercitado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

b') Como excepción a lo anterior, en la declaración-liquidación relativa a hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso regulada en el artículo 71.5 del presente Reglamento cuando:

a'') El destinatario de las operaciones no tuviera derecho a la deducción total del impuesto y en relación con la parte de la cuota rectificada que no fuera deducible.

b'') El destinatario de las operaciones tuviera derecho a la deducción del impuesto y hubiera prescrito el derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria del periodo de liquidación en que se hubiera ejercitado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas que se rectifican.

c'') El destinatario de las operaciones hubiera sido declarado incurso en un procedimiento de insolvencia al que resulte de aplicación el Reglamento (UE) 2015/848 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, sobre procedimientos de insolvencia.

4.º La rectificación o rectificaciones deberán presentarse en el mismo plazo que la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hubieran recibido las facturas rectificativas.

En el caso de que el destinatario de las operaciones se encuentre en concurso, las obligaciones previstas en los números anteriores recaerán en el mismo o en la administración concursal, en defecto de aquél, si se encontrara en régimen de intervención de facultades y, en todo caso, cuando se hubieren suspendido las facultades de administración y disposición.

c) Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

d) La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente.

3. En el caso de adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que el adquirente obtenga la devolución de los impuestos especiales en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes, se reducirá la base imponible en la cuantía correspondiente a su importe.

No obstante, no procederá modificar los importes que se hicieran constar en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 78.

La variación en el importe de la cuota devengada se reflejará en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se haya obtenido la devolución, salvo que ya hubiera sido totalmente deducida por el propio sujeto pasivo. En este último supuesto no procederá regularización alguna de los datos declarados.

TÍTULO IV BIS

Sujeto pasivo

Artículo 24 bis. *Base imponible para ciertas operaciones.*

En las operaciones en las que la base imponible deba determinarse conforme a lo dispuesto por el artículo 79diez de la Ley del Impuesto, la concurrencia o no de los requisitos que establece dicho precepto se podrá acreditar mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de las mismas dirigida al sujeto pasivo en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, que el oro aportado fue adquirido o importado con exención del impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 140 bis.uno.1.º de la Ley del Impuesto, o no fue así.

Artículo 24 ter. *Concepto de oro sin elaborar y de producto semielaborado de oro.*

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra b) de la Ley del Impuesto, se considerará oro sin elaborar o producto semielaborado de oro el que se utilice normalmente como materia prima para elaborar productos terminados de oro, tales como lingotes, laminados, chapas, hojas, varillas, hilos, bandas, tubos, granallas, cadenas o cualquier otro que, por sus características objetivas, no esté normalmente destinado al consumo final.

Artículo 24 quater. *Aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo.*

1. El empresario o profesional que realice la entrega a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra e), segundo guión, de la Ley del Impuesto, deberá comunicar expresa y fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención por cada operación realizada.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 163 sexies de la Ley del Impuesto, el transmitente sólo podrá efectuar la renuncia a que se refiere el párrafo anterior cuando el adquirente le acredite su condición de sujeto pasivo en los términos a que se refiere el apartado 1 del artículo 8 de este Reglamento.

2. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra e), tercer guión, de la Ley del Impuesto, deberán comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega, que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

3. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo primero, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

4. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo segundo, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente a los subcontratistas con los que contraten, la circunstancia referida en la letra b) del apartado anterior de este artículo.

5. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra g), segundo y tercer guiones, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de revendedores, lo que deberán acreditar mediante la aportación de un certificado específico emitido a estos efectos a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a que se refiere el artículo 24 quinquies de este Reglamento.

6. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.

7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tienen derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

8. De mediar las circunstancias previstas en el apartado uno del artículo 87 de la Ley del Impuesto, los citados destinatarios responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en los números 2.º, 6.º y 7.º del apartado dos del artículo 170 de la misma Ley.

Artículo 24 quinquies. *Concepto y obligaciones del empresario o profesional revendedor.*

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra g), segundo y tercer guiones, de la Ley del Impuesto, se considerará revendedor al empresario o profesional que se dedique con habitualidad a la reventa de los bienes adquiridos a que se refieren dichas operaciones.

El empresario o profesional revendedor deberá comunicar al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria su condición de revendedor mediante la presentación de la correspondiente declaración censal al tiempo de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

La comunicación se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la pérdida de dicha condición, que deberá asimismo ser comunicada a la Administración Tributaria mediante la oportuna declaración censal de modificación.

El empresario o profesional revendedor podrá obtener un certificado con el código seguro de verificación a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que tendrá validez durante el año natural correspondiente a la fecha de su expedición.

TÍTULO V

Repercusión del Impuesto

Artículo 25. *Normas especiales sobre repercusión.*

1. En relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del Impuesto.

2. **(Derogado)**

TÍTULO VI

Tipos impositivos

Artículo 26. *Tipo impositivo reducido.*

A efectos de lo previsto en el artículo 91, apartado uno.2, número 10.º de la Ley del Impuesto, las circunstancias de que el destinatario no actúa como empresario o profesional, utiliza la vivienda para uso particular y que la construcción o rehabilitación de la vivienda haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de las obras dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, las circunstancias indicadas anteriormente.

De mediar las circunstancias previstas en el apartado uno del artículo 87 de la Ley del Impuesto, el citado destinatario responderá solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en el número 2.º del apartado dos del artículo 170 de la misma Ley.

Artículo 26 bis. *Tipo impositivo reducido.*

Uno. A efectos de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 91.dos.1.6.º de la Ley del Impuesto, relativo a determinadas entregas de viviendas, las circunstancias de que el destinatario tiene derecho a aplicar el régimen especial previsto en el capítulo III del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y de que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les es aplicable la bonificación establecida en el artículo 49.1 de dicha Ley, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el referido destinatario dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, su cumplimiento.

De mediar las circunstancias previstas en el artículo 87.uno de la Ley del Impuesto, el citado destinatario responderá solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 170.dos.2.º de la misma ley.

Dos.1. Se aplicará lo previsto en el artículo 91.dos.1.4.º, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto a la entrega, adquisición intracomunitaria o importación de los vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida o para el transporte de personas con discapacidad en silla de ruedas, siempre que concurran los siguientes requisitos:

1.º Que hayan transcurrido al menos cuatro años desde la adquisición de otro vehículo en análogas condiciones.

No obstante, este requisito no se exigirá en el supuesto de siniestro total de los vehículos, certificado por la entidad aseguradora o cuando se justifique la baja definitiva de los vehículos.

No se considerarán adquiridos en análogas condiciones, los vehículos adquiridos para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida, por personas jurídicas o entidades que presten servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia a que se refiere la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, así como servicios sociales a que se refiere el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social, siempre y cuando se destinen al transporte habitual de distintos grupos definidos de personas o a su utilización en distintos ámbitos territoriales o geográficos de aquéllos que dieron lugar a la adquisición o adquisiciones previas.

En todo caso, el adquirente deberá justificar la concurrencia de dichas condiciones distintas a las que se produjeron en la adquisición del anterior vehículo o vehículos.

2.º Que no sean objeto de una transmisión posterior por actos inter vivos durante el plazo de cuatro años siguientes a su fecha de adquisición.

2. La aplicación del tipo impositivo previsto en el artículo 91.dos.1.4.º, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto requerirá el previo reconocimiento del derecho por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, iniciándose mediante solicitud suscrita tanto por el adquirente como por la persona con discapacidad. Dicho reconocimiento, caso de producirse, surtirá efecto desde la fecha de su solicitud.

Se deberá acreditar que el destino del vehículo es el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida. Entre otros medios de prueba serán admisibles los siguientes:

a) La titularidad del vehículo a nombre de la persona con discapacidad.

b) Que el adquirente sea cónyuge de la persona con discapacidad o tenga una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta del tercer grado inclusive.

c) Que el adquirente esté inscrito como pareja de hecho de la persona con discapacidad en el Registro de parejas o uniones de hecho de la Comunidad Autónoma de residencia.

d) Que el adquirente tenga la condición de tutor, representante legal o guardador de hecho de la persona con discapacidad.

e) Que el adquirente demuestre la convivencia con la persona con discapacidad mediante certificado de empadronamiento o por tener el domicilio fiscal en la misma vivienda.

f) En el supuesto de que el vehículo sea adquirido por una persona jurídica, que la misma esté desarrollando actividades de asistencia a personas con discapacidad o, en su caso, que cuente dentro de su plantilla con trabajadores con discapacidad contratados que vayan a utilizar habitualmente el vehículo.

La discapacidad o la movilidad reducida se deberán acreditar mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente.

No obstante, se considerarán afectados por una discapacidad igual o superior al 33 por ciento:

a) Los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o de gran invalidez.

b) Los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

c) Cuando se trate de personas con discapacidad cuya incapacidad sea declarada judicialmente. En este caso, la discapacidad acreditada será del 65 por ciento aunque no alcance dicho grado.

Se considerarán personas con movilidad reducida:

a) Las personas ciegas o con deficiencia visual y, en todo caso, las afiliadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) que acrediten su pertenencia a la misma mediante el correspondiente certificado.

b) Los titulares de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las Corporaciones Locales o, en su caso, por las Comunidades Autónomas, quienes en todo caso, deberán contar con el certificado o resolución expedido por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO) u órgano competente de la Comunidad Autónoma correspondiente, acreditativo de la movilidad reducida.

3. En las importaciones, el reconocimiento del derecho corresponderá a la aduana por la que se efectúe la importación.

4. Los sujetos pasivos que realicen las entregas de vehículos para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida a que se refiere el segundo párrafo del artículo 91.dos.1.4° de la Ley del Impuesto sólo podrán aplicar el tipo impositivo reducido cuando el adquirente acredite su derecho mediante el documento en el que conste el pertinente acuerdo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el cual deberá conservarse durante el plazo de prescripción.

TÍTULO VII

Deducciones y devoluciones

CAPÍTULO I

Deducciones

Artículo 27. *Deducciones de las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.*

1. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales, y efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, deberán poder acreditar los elementos objetivos que confirmen que en el momento en que efectuaron dichas adquisiciones o importaciones tenían esa intención, pudiendo serles exigida tal acreditación por la Administración tributaria.

2. La acreditación a la que se refiere el apartado anterior podrá ser efectuada por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho.

A tal fin, podrán tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

a) La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.

b) El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.

c) El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales.

A este respecto, se tendrá en cuenta en particular el cumplimiento de las siguientes obligaciones:

a') La presentación de la declaración de carácter censal en la que debe comunicarse a la Administración el comienzo de actividades empresariales o profesionales por el hecho de efectuar la adquisición o importación de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, a que se refieren el número 1.º del apartado uno del artículo 164 de la Ley del Impuesto y el apartado 1 del artículo 9.º del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

b') La llevanza en debida forma de las obligaciones contables exigidas en el título IX de este Reglamento, y en concreto, del Libro Registro de facturas recibidas y, en su caso, del Libro Registro de bienes de inversión.

d) Disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar.

e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional.

3. Si el adquirente o importador de los bienes o servicios a que se refiere el apartado 1 de este artículo no puede acreditar que en el momento en que adquirió o importó dichos bienes o servicios lo hizo con la intención de destinarlos a la realización de actividades empresariales o profesionales, dichas adquisiciones o importaciones no se considerarán efectuadas en condición de empresario o profesional y, por tanto, no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto que soporte o satisfaga con ocasión de dichas operaciones, ni siquiera en el caso en que en un momento posterior a la adquisición o importación de los referidos bienes o servicios decida destinarlos al ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

4. Lo señalado en los apartados anteriores de este artículo será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad.

Artículo 28. *Opción y solicitudes en materia de deducciones.*

1. Los sujetos pasivos podrán ejercitar la opción y formular las solicitudes en materia de deducciones que se indican a continuación, en los plazos y con los efectos que asimismo se señalan:

1.º Opción por la aplicación de la regla de prorrata especial, a que se refiere el número 1.º del apartado dos del artículo 103 de la Ley del Impuesto.

Dicha opción podrá ejercitarse:

a) En general, en la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo.

b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, constituyan o no un sector diferenciado respecto de las que, en su caso, se vinieran desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

La opción por la aplicación de la regla de prorrata especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo, si bien, la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

La revocación podrá efectuarse, una vez transcurrido el período mínimo mencionado, en la última declaración-liquidación correspondiente a cada año natural, procediéndose en tal caso, a la regularización de las deducciones practicadas durante el mismo.

2.º Solicitud de aplicación de un régimen de deducción común para los sectores diferenciados comprendidos en el artículo 9, número 1.º, letra c), letra a') de la Ley del Impuesto, prevista en el apartado dos del artículo 101 de dicha Ley.

La solicitud a que se refiere este número 2.º podrá formularse en los siguientes plazos:

a) En general, durante el mes de noviembre del año anterior a aquél en que se desea que comience a surtir efectos.

b) En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que constituyan un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del mes siguiente a aquél en el curso del cual se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.

El régimen de deducción que se autorice únicamente podrá ser aplicable respecto de cuotas que sean soportadas o satisfechas a partir del momento en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, y que lo sean a partir de las fechas que se indican a continuación, tanto en el supuesto de autorización del régimen notificada por la Administración al sujeto pasivo dentro del plazo de un mes a que se refiere el apartado dos de este artículo, como en el supuesto de autorizaciones que deban entenderse concedidas por haber transcurrido el referido plazo de un mes sin que se hubiese producido la notificación de la resolución de la Administración:

a) El día 1 de enero del año siguiente a aquél en que se presentó la solicitud, en el caso de las solicitudes presentadas al amparo de lo dispuesto en la letra a) del segundo párrafo de este número 2.º b) La fecha en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el caso de solicitudes presentadas según lo previsto en la letra b) del segundo párrafo de este número 2.º El régimen de deducción común autorizado surtirá efectos en tanto no sea revocado por la Administración o renuncie a él el sujeto pasivo. Dicha renuncia podrá efectuarse durante el mes de diciembre del año anterior a aquél a partir del cual se desea que la misma tenga efectos.

Por excepción a lo señalado en el párrafo anterior, el régimen de deducción común autorizado no surtirá efectos en cada uno de los años en los que el montante total de las cuotas deducibles por aplicación del mismo exceda en un 20 por 100 o más del que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada sector diferenciado.

3.º Solicitud de aplicación de un porcentaje provisional de deducción distinto del fijado como definitivo para el año precedente, a que se refiere el apartado dos del artículo 105 de la Ley del Impuesto.

La solicitud a que se refiere este número 3.º podrá presentarse en los siguientes plazos:

a) En general, durante el mes de enero del año en el que se desea que surta efectos.

b) En el caso en que se produzcan en el año en curso las circunstancias que determinan que el porcentaje fijado como definitivo en el año anterior no resulte adecuado como porcentaje provisional, hasta la finalización del mes siguiente a aquél en el curso del cual se produzcan dichas circunstancias.

El porcentaje provisional autorizado surtirá efectos respecto de las cuotas soportadas a partir de las siguientes fechas:

a') En el caso de autorización del porcentaje provisional de deducción notificada por la Administración al sujeto pasivo dentro del plazo de un mes a que se refiere el apartado 2 de este artículo, la fecha que indique la Administración en la citada autorización.

b') En el caso de autorización del porcentaje provisional de deducción que deba entenderse concedida por haber transcurrido el referido plazo de un mes sin que se hubiese producido la notificación de la resolución de la Administración, el primer día del período de liquidación del Impuesto siguiente a aquél en que se hubiese producido la finalización del citado plazo.

4.º Solicitud por la que se propone el porcentaje provisional de deducción a que se refiere el apartado dos del artículo 111 de la Ley del Impuesto, aplicable en los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales y en los de inicio de actividades que constituyan un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad, y en relación con las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al momento en que comience la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades.

No será necesaria la presentación de la referida solicitud cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituirán el objeto de las actividades que se inician y, en su caso, el de las que se venían desarrollando con anterioridad, sean exclusivamente operaciones de las enumeradas en el apartado uno del artículo 94 de la Ley del Impuesto cuya realización origina el derecho a deducir. A tales efectos, no se tendrán en cuenta las operaciones a que se refiere el apartado tres del artículo 104 de la misma ley.

La solicitud a que se refiere este número 4.º deberá formularse al tiempo de presentar la declaración censal por la que debe comunicarse a la Administración el inicio de las referidas actividades.

5.º Solicitud del porcentaje provisional de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado tres del artículo 105 de la Ley del Impuesto, aplicable en los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales y en los de inicio de actividades que constituyan un sector diferenciado respecto de las que se venían desarrollando con anterioridad. Dicho porcentaje es el que resulta aplicable en el año en que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades y respecto de las cuotas soportadas o satisfechas a partir del momento en que se produzca dicho comienzo, cuando no resultase aplicable el porcentaje provisional de deducción a que se refiere el número 4.º anterior, por no haberse determinado este último.

No será necesaria la presentación de la referida solicitud cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituirán el objeto de las actividades que se inician y, en su caso, el de las que se venían desarrollando con anterioridad, sean exclusivamente operaciones de las enumeradas en el artículo 94.Uno de la Ley del Impuesto cuya realización origina el derecho a deducir.

La solicitud a que se refiere este número 5.º deberá formularse hasta la finalización del mes siguiente a aquél durante el cual se produzca el comienzo en la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a las citadas actividades.

2. Las solicitudes, la renuncia, y la opción y revocación de esta última, a que se refiere el apartado anterior, se formularán, en su caso, ante el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En el caso de las citadas solicitudes, la Administración dispondrá del plazo de un mes, a contar desde la fecha en que hayan tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación, para notificar al interesado la resolución dictada respecto de las mismas, debiendo entenderse concedidas una vez transcurrido dicho plazo sin que se hubiese producido la referida notificación.

CAPÍTULO II

Devoluciones

Artículo 29. *Devoluciones de oficio.*

Las devoluciones de oficio a que se refiere el artículo 115 de la Ley del Impuesto, se realizarán por transferencia bancaria. El Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar la devolución por cheque cruzado cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

Artículo 30. *Devoluciones al término de cada período de liquidación.*

1. Para poder ejercitar el derecho a la devolución establecido en los artículos 116 y 163 nonies de la Ley del Impuesto, los sujetos pasivos deberán estar inscritos en el registro de devolución mensual regulado en este artículo. En otro caso, sólo podrán solicitar la devolución del saldo que tengan a su favor al término del último período de liquidación de cada año natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 115.uno de la Ley del Impuesto.

2. El registro de devolución mensual se gestionará por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de lo dispuesto en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra.

3. Serán inscritos en el registro, previa solicitud, los sujetos pasivos en los que concurran los siguientes requisitos:

a) Que soliciten la inscripción mediante la presentación de una declaración censal, en el lugar y forma que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

b) Que se encuentren al corriente de sus obligaciones tributarias, en los términos a que se refiere el artículo 74 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de

gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

c) Que no se encuentren en alguno de los supuestos que podrían dan lugar a la baja cautelar en el registro de devolución mensual o a la revocación del número de identificación fiscal, previstos en los artículos 144.4 y 146.1 b), c) y d) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

d) Que no realicen actividades que tributen en el régimen simplificado.

e) En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, la inscripción en el registro sólo procederá cuando todas las entidades del grupo que apliquen dicho régimen especial así lo hayan acordado y reúnan los requisitos establecidos en este apartado.

El incumplimiento de los requisitos por parte de cualquiera de estas entidades conllevará la no admisión o, en su caso, la exclusión del registro de devolución mensual de la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

La solicitud de inscripción en el registro y, en su caso, la solicitud de baja, deberán ser presentadas a la Administración tributaria por la entidad dominante y habrán de referirse a la totalidad de las entidades del grupo que apliquen el régimen especial.

Las actuaciones dirigidas a tramitar las solicitudes de inscripción o baja en el registro, así como a la comprobación del mantenimiento de los requisitos de acceso al mismo en relación con entidades ya inscritas, se entenderán con la entidad dominante en su condición de representante del grupo de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 163 nonies.dos de la Ley del Impuesto.

4. Las solicitudes de inscripción en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos. La inscripción en el registro se realizará desde el día 1 de enero del año en el que deba surtir efectos.

No obstante, los sujetos pasivos que no hayan solicitado la inscripción en el registro en el plazo establecido en el párrafo anterior, así como los empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales pero hayan adquirido bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, podrán igualmente solicitar su inscripción en el registro durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas. En ambos casos, la inscripción en el registro surtirá efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de dichas declaraciones-liquidaciones.

La entidad dominante de un grupo que vaya a optar por la aplicación del régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto en el que todas ellas hayan acordado, asimismo, solicitar la inscripción en el registro, deberá presentar la solicitud conjuntamente con la opción por dicho régimen especial, en la misma forma, lugar y plazo que ésta, surtiendo efectos desde el inicio del año natural siguiente. En el supuesto de que los acuerdos para la inscripción en el registro se adoptaran con posterioridad, la solicitud deberá presentarse durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas, surtiendo efectos desde el día siguiente a aquél en el que finalice el período de liquidación de dichas declaraciones-liquidaciones.

La presentación de solicitudes de inscripción en el registro fuera de los plazos establecidos conllevará su desestimación y archivo sin más trámite que el de comunicación al sujeto pasivo.

5. Los sujetos pasivos podrán entender desestimada la solicitud de inscripción en el registro si transcurridos tres meses desde su presentación no han recibido notificación expresa de la resolución del expediente.

6. El incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en el apartado 3 anterior, o la constatación de la inexactitud o falsedad de la información censal facilitada a la Administración tributaria, será causa suficiente para la denegación de la inscripción en el registro o, en caso de tratarse de sujetos pasivos ya inscritos, para la exclusión por la Administración tributaria de dicho registro.

La exclusión del registro surtirá efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se haya notificado el respectivo acuerdo.

La exclusión del registro determinará la inadmisión de la solicitud de inscripción durante los tres años siguientes a la fecha de notificación de la resolución que acuerde la misma.

7. Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual estarán obligados a permanecer en él al menos durante el año para el que se solicitó la inscripción o, tratándose de sujetos pasivos que hayan solicitado la inscripción durante el plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones periódicas o de empresarios o profesionales que no hayan iniciado la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales, al menos durante el año en el que solicitan la inscripción y el inmediato siguiente.

8. Las solicitudes de baja voluntaria en el registro se presentarán en el mes de noviembre del año anterior a aquél en que deban surtir efectos. En el supuesto de un grupo que aplique el régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, la solicitud de baja voluntaria se presentará por la entidad dominante en el plazo y con los efectos establecidos por el artículo 61 bis.5 de este Reglamento.

No obstante, los sujetos pasivos estarán obligados a presentar la solicitud de baja en el registro cuando dejen de cumplir el requisito a que se refiere la letra d) del apartado 3 de este artículo. Dicha solicitud deberá presentarse en el plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al mes en el que se produzca el incumplimiento, surtiendo efectos desde el inicio de dicho mes.

No podrá volver a solicitarse la inscripción en el registro en el mismo año natural para el que el sujeto pasivo hubiera solicitado la baja del mismo.

9. Las solicitudes de devolución consignadas en declaraciones-liquidaciones que correspondan a períodos de liquidación distintos del último del año natural presentadas por sujetos pasivos no inscritos en el registro de devolución mensual, no iniciarán el procedimiento de devolución a que se refiere este artículo.

10. Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual deberán presentar sus declaraciones-liquidaciones del Impuesto exclusivamente por vía electrónica y con periodicidad mensual.

11. La inscripción en el registro de devolución mensual resultará plenamente compatible con el alta en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En el caso de entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades regulado en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto, la inscripción en el mencionado servicio, en su caso, deberá ser cumplida por la entidad dominante.

12. La devolución que corresponda se efectuará exclusivamente por transferencia bancaria a la cuenta que indique al efecto el sujeto pasivo en cada una de sus solicitudes de devolución mensual.

Artículo 30 bis. *Devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera.*

1. No obstante lo establecido en el artículo 30 de este Reglamento, los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera, tributen por el régimen simplificado del Impuesto y, cumpliendo los requisitos establecidos en las letras b) y c) del artículo 30.3 de este Reglamento, hayan soportado cuotas deducibles del Impuesto como consecuencia de la adquisición de medios de transporte afectos a tales actividades, podrán solicitar la devolución de dichas cuotas deducibles durante los primeros 20 días naturales del mes siguiente a aquél en el cual hayan realizado la adquisición de los medios de transporte, con arreglo al procedimiento, lugar y forma que establezca al efecto la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Los medios de transporte a que se refiere el párrafo anterior que hayan sido adquiridos por los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de mercancías por carretera, deberán estar comprendidos en la categoría N1 y tener al menos 2.500 kilos de masa máxima autorizada o en las categorías N2 y N3, todas ellas del artículo 4 del Reglamento (UE) 2018/858 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, sobre la

homologación y la vigilancia del mercado de los vehículos de motor y sus remolques y de los sistemas, los componentes y las unidades técnicas independientes destinados a dichos vehículos, por el que se modifican los Reglamentos (CE) n.º 715/2007 y (CE) n.º 595/2009 y por el que se deroga la Directiva 2007/46/CE.

2. Lo dispuesto en este artículo no resultará de aplicación a los sujetos pasivos que opten por consignar las referidas cuotas deducibles en las declaraciones-liquidaciones que correspondan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38.2 de este Reglamento.

Artículo 30 ter. *Solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.*

1. Las solicitudes de devolución reguladas en el artículo 117 bis de la Ley del Impuesto se presentarán por vía electrónica a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Dicho órgano informará sin demora al solicitante de la recepción de la solicitud por medio del envío de un acuse de recibo electrónico y decidirá su remisión por vía electrónica al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas en el plazo de 15 días contados desde dicha recepción.

2. No obstante, se notificará por vía electrónica al solicitante de que no procede la remisión de su solicitud cuando, durante el periodo al que se refiera, concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que no haya tenido la condición de empresario o profesional actuando como tal.

b) Que haya realizado exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total del Impuesto.

c) Que realice exclusivamente actividades que tributen por los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

3. El solicitante deberá estar inscrito en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativas a las solicitudes a que se refiere este artículo.

Artículo 31. *Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.*

1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 119 de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos:

a) La presentación se realizará por vía electrónica a través del formulario dispuesto al efecto en el portal electrónico de la Administración tributaria del Estado miembro donde esté establecido el solicitante con el contenido que apruebe la persona titular del Ministerio de Hacienda.

Cuando se trate de solicitantes establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, la solicitud se presentará a través del portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dicho órgano, que será el competente para tramitar y resolver las solicitudes a que se refiere este artículo, comunicará al solicitante o a su representante la fecha de recepción de su solicitud a través de un mensaje enviado por vía electrónica.

b) La solicitud comprenderá las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios por las que se haya devengado el Impuesto y se haya expedido la correspondiente factura en el periodo a que se refieran. En el caso de las importaciones de bienes, la solicitud deberá referirse a las realizadas durante el periodo de devolución definido en el apartado 3 de este artículo.

Asimismo, podrá presentarse una nueva solicitud referida a un año natural que comprenda, en su caso, las cuotas soportadas por operaciones no consignadas en otras anteriores siempre que las mismas se hayan realizado durante el año natural considerado.

c) La persona titular del Ministerio de Hacienda podrá determinar que la solicitud se acompañe de copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera cuando la base imponible consignada en cada uno de ellos supere el importe de 1.000 euros con carácter general o de 250 euros cuando se trate de carburante.

d) La solicitud de devolución deberá contener la siguiente información:

1.º Nombre y apellidos o denominación social y dirección completa del solicitante.

2.º Número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o número de identificación fiscal del solicitante.

3.º Una dirección de correo electrónico.

4.º Descripción de la actividad empresarial o profesional del solicitante a la que se destinan los bienes y servicios correspondientes a las cuotas del Impuesto cuya devolución se solicita. A estos efectos, la persona titular del Ministerio de Hacienda podrá establecer que dicha descripción se efectúe por medio de unos códigos de actividad.

5.º Identificación del período de devolución a que se refiera la solicitud de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo.

6.º Una declaración del solicitante en la que manifieste que no realiza en el territorio de aplicación del Impuesto operaciones distintas de las indicadas en el número 2.º del apartado dos del artículo 119 de la Ley del Impuesto.

Asimismo, cuando se trate de un empresario o profesional titular de un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del Impuesto, deberá manifestarse en dicha declaración que no se han realizado entregas de bienes ni prestaciones de servicios desde ese establecimiento permanente durante el periodo a que se refiera la solicitud.

No obstante, los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, que se acojan a los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, regulados en el capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto, no estarán obligados al cumplimiento de lo dispuesto en este número 6.º respecto de las operaciones a las que resulten aplicables dichos regímenes.

7.º Identificación y titularidad de la cuenta bancaria, con mención expresa a los códigos IBAN y BIC que correspondan.

En el caso de que no se trate de una cuenta abierta en un establecimiento de una entidad de crédito ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, todos los gastos que origine la transferencia se detraerán del importe de la devolución acordada.

8.º Los datos adicionales y de codificación que se soliciten por cada factura o documento de importación en el formulario señalado en la letra a) de este apartado.

2. La solicitud de devolución únicamente se considerará presentada cuando contenga toda la información a que se refiere la letra d) del apartado anterior de este artículo.

3. La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas en un periodo no superior al año natural ni inferior a tres meses.

No obstante, la solicitud podrá comprender las cuotas soportadas en un periodo inferior a tres meses cuando dicho periodo constituya lo que resta del año natural.

4. El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

5. Si la solicitud de devolución se refiere a un periodo de devolución inferior a un año natural, pero no inferior a tres meses, el importe del Impuesto incluido en la solicitud de devolución no podrá ser inferior a 400 euros.

Si la solicitud de devolución se refiere a un período de devolución de un año natural o a la parte restante de un año natural, el importe del Impuesto incluido en la solicitud no podrá ser inferior a 50 euros.

6. Si con posterioridad a la solicitud de las devoluciones a que se refiere este artículo se regularizara el porcentaje de deducción calculado provisionalmente en el Estado miembro donde el solicitante esté establecido, se deberá proceder a corregir su importe en una

solicitud de devolución que se presente durante el año natural siguiente al período de devolución cuyo porcentaje haya sido objeto de rectificación.

Cuando no se hayan presentado solicitudes de devolución durante dicho año, la rectificación se realizará mediante el envío de una solicitud de rectificación por vía electrónica que se presentará a través del portal electrónico de la Administración tributaria del Estado de establecimiento con el contenido que apruebe la persona titular del Ministerio de Hacienda.

7. Cuando el órgano competente para resolver la solicitud presentada estime que no dispone de toda la información que precise, podrá requerir la información adicional necesaria al solicitante, a la autoridad competente del Estado miembro donde esté establecido aquel o a terceros, mediante un mensaje enviado por vía electrónica dentro del plazo de los cuatro meses contados desde la recepción de la misma. Asimismo, dicho órgano podrá solicitar cualquier información ulterior que estime necesaria.

Cuando existan dudas acerca de la validez o exactitud de los datos contenidos en una solicitud de devolución o en la copia electrónica de las facturas o de los documentos de importación a que se refiera, el órgano competente para su tramitación podrá requerir, en su caso, al solicitante la aportación de los originales de los mismos. Dichos originales deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Las solicitudes de información adicional o ulterior deberán ser atendidas por su destinatario en el plazo de un mes contado desde su recepción.

8. La resolución de la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante durante los cuatro meses siguientes a la fecha de su recepción por el órgano competente para la adopción de la misma.

No obstante, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, la resolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante en el plazo de dos meses desde la recepción de la información solicitada o desde el fin del transcurso de un mes desde que la misma se efectuó, si dicha solicitud no fuera atendida por su destinatario. En estos casos, el procedimiento de devolución tendrá una duración mínima de seis meses contados desde la recepción de la solicitud por el órgano competente para resolverla.

En todo caso, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, el plazo máximo para resolver una solicitud de devolución será de ocho meses contados desde la fecha de la recepción de esta, entendiéndose desestimada si transcurridos los plazos a que se refiere este apartado no se ha recibido notificación expresa de su resolución.

9. Reconocida la devolución, deberá procederse a su abono en los 10 días siguientes a la finalización de los plazos a que se refiere el apartado anterior de este artículo.

10. La desestimación total o parcial de la solicitud presentada podrán ser recurridas por el solicitante de acuerdo con lo dispuesto en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

11. La persona titular del Ministerio de Hacienda podrá establecer el idioma en el que se deba cumplimentar la solicitud de devolución y la información adicional o ulterior que sea requerida por el órgano competente para su tramitación y resolución.

Artículo 31 bis. *Devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.*

1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 119 bis de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos:

a) La presentación se realizará por vía electrónica a través del modelo y con los requisitos de acreditación aprobados por la persona titular del Ministerio de Hacienda que se encontrarán alojados en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, órgano competente para su tramitación y resolución.

b) La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas en un periodo no superior al año natural ni inferior a tres meses.

No obstante, la solicitud podrá comprender las cuotas soportadas en un periodo inferior a tres meses cuando dicho periodo constituya lo que resta del año natural.

c) En la solicitud se consignarán las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios por las que se haya devengado el Impuesto y se haya expedido la correspondiente factura en el periodo a que se refieran. En el caso de las importaciones de bienes, la solicitud deberá referirse a las realizadas durante el periodo de devolución definido en la letra b) de este apartado.

Asimismo, podrá presentarse una nueva solicitud referida a un año natural que comprenda, en su caso, las cuotas soportadas por operaciones no consignadas en otras anteriores siempre que las mismas se hayan realizado durante el año natural considerado.

d) La solicitud de devolución deberá contener:

1.º Una declaración suscrita por el solicitante o su representante en la que manifieste que no realiza en el territorio de aplicación del Impuesto operaciones distintas de las indicadas en el número 2.º del apartado dos del artículo 119 de la Ley del Impuesto.

Asimismo, cuando se trate de un empresario o profesional titular de un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del Impuesto, deberá manifestarse en dicha declaración que no se han realizado entregas de bienes ni prestaciones de servicios desde ese establecimiento permanente durante el periodo a que se refiera la solicitud.

No obstante, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, regulados en el capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto, no estarán obligados al cumplimiento de lo dispuesto en este número 1.º respecto de las operaciones acogidas a dichos regímenes.

2.º Compromiso suscrito por el solicitante o su representante de reembolsar a la Hacienda Pública el importe de las devoluciones que resulten improcedentes.

3.º Certificación expedida por las autoridades competentes del Estado donde radique el establecimiento del solicitante en la que se acredite que realiza en el mismo actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo durante el periodo en el que se hayan devengado las cuotas cuya devolución se solicita.

4.º La persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública podrá determinar que la solicitud se acompañe de copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera cuando la base imponible consignada en cada uno de ellos supere el importe de 1.000 euros con carácter general o de 250 euros cuando se trate de carburante.

5.º Cuando se trate de la primera solicitud que un representante presenta por cuenta de un determinado solicitante o cuando no esté vigente el poder que se hubiese aportado con anterioridad, la solicitud deberá ir acompañada del poder de representación, otorgado con carácter previo a la presentación de la solicitud de devolución, que cumpla los requisitos que se determinen por orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

No se considerará presentada la solicitud en tanto no conste aportada la documentación señalada en los apartados 3.º y 5.º de esta letra.

2. El plazo para la presentación de la solicitud se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

3. Los originales de las facturas y demás documentos justificativos del derecho a la devolución deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

4. Si la solicitud de devolución se refiere a un período de devolución inferior a un año natural, pero no inferior a tres meses, el importe del Impuesto incluido en la solicitud de devolución no podrá ser inferior a 400 euros.

Si la solicitud de devolución se refiere a un período de devolución de un año natural o a la parte restante de un año natural, el importe del Impuesto incluido en la solicitud no podrá ser inferior a 50 euros.

5. La tramitación y resolución de las solicitudes de devolución a que se refiere este artículo se realizarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 a 11 del artículo 31 de este Reglamento.

Artículo 32. *Devoluciones por entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos.*

La solicitud de devolución de las cuotas soportadas por los empresarios o profesionales a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e) de la Ley del Impuesto se efectuará con arreglo al modelo que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda, debiendo presentarse ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del solicitante. A la referida solicitud deberán adjuntarse los siguientes documentos:

1. El original de la factura en la que conste la cuota cuya devolución se solicita, que deberá contener, los datos técnicos del medio de transporte objeto de la operación.
2. El original de la factura correspondiente a la entrega a título ocasional, expedida por el solicitante en la que consten, asimismo, los datos técnicos del medio de transporte objeto de la operación y los de identificación del destinatario de la entrega.

TÍTULO VIII

Regímenes especiales

CAPÍTULO I

Normas generales

Artículo 33. *Opción y renuncia a la aplicación de los regímenes especiales.*

1. **(Derogado)**
2. Los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca se aplicarán a los sujetos pasivos que reúnan los requisitos señalados al efecto por la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y que no hayan renunciado expresamente a los mismos.

La renuncia se realizará al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad o, en su caso, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.La renuncia presentada con ocasión del comienzo de la actividad a la que sea de aplicación el régimen simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca surtirá efectos desde el momento en que se inicie la misma.

Se entenderá también realizada la renuncia cuando se presente en plazo la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos aplicando el régimen general. Asimismo, en caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando la primera declaración-liquidación que deba presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo aplicando el régimen general.

Cuando el sujeto pasivo viniera realizando una actividad acogida al régimen simplificado o al de la agricultura, ganadería y pesca, e iniciara durante el año otra susceptible de acogerse a alguno de dichos regímenes, la renuncia al régimen especial correspondiente por esta última actividad no tendrá efectos para ese año respecto de la actividad que se venía realizando con anterioridad.

La renuncia tendrá efecto para un período mínimo de tres años y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el respectivo régimen especial, salvo que se revoque expresamente en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

Si en el año inmediato anterior a aquel en que la renuncia al régimen simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca debiera surtir efecto se superara el límite que determina su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no efectuada.

La renuncia al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas supondrá la renuncia a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca en el Impuesto sobre el Valor Añadido por todas las actividades empresariales y profesionales ejercidas por el sujeto pasivo.

El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará a las operaciones que reúnan los requisitos señalados por la Ley del Impuesto, siempre que el sujeto pasivo haya presentado la declaración prevista por el

artículo 164, apartado uno, número 1.º , de dicha Ley, relativa al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales. No obstante, en la modalidad de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación, el sujeto pasivo podrá renunciar al referido régimen especial y aplicar el régimen general respecto de cada operación que realice, sin que esta renuncia deba ser comunicada expresamente a la Administración ni quede sujeta al cumplimiento de ningún otro requisito.

3. Las opciones y renuncias previstas en el presente artículo, así como su revocación, se efectuarán de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación en relación con la modalidad de renuncia prevista en el párrafo tercero del apartado anterior.

CAPÍTULO II

Régimen simplificado

Artículo 34. *Extensión subjetiva.*

Tributarán por el régimen simplificado los sujetos pasivos del Impuesto que cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que, en este último caso, todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

La aplicación del régimen especial simplificado a las entidades a que se refiere el párrafo anterior se efectuará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en las personas que las integren.

2.º Que realicen cualesquiera de las actividades económicas descritas en el artículo 37 de este Reglamento, siempre que, en relación con tales actividades, no superen los límites que determine para ellas el Ministro de Economía y Hacienda.

Artículo 35. *Renuncia al régimen simplificado.*

Los sujetos pasivos podrán renunciar a la aplicación del régimen simplificado en la forma y plazos previstos por el artículo 33 de este Reglamento.

La renuncia al régimen especial simplificado por las entidades en régimen de atribución deberá formularse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes.

Artículo 36. *Exclusión del régimen simplificado.*

1. Son circunstancias determinantes de la exclusión del régimen simplificado las siguientes:

a) Haber superado los límites que, para cada actividad, determine el Ministro de Hacienda, con efectos en el año inmediato posterior a aquel en que se produzca esta circunstancia, salvo en el supuesto de inicio de la actividad, en que la exclusión surtirá efectos a partir del momento de comienzo de aquélla. Los sujetos pasivos previamente excluidos por esta causa que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos quedarán sometidos al régimen simplificado, salvo que renuncien a él.

b) Haber superado en un año natural cualesquiera de los siguientes importes:

a') Para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excepto las agrícolas, forestales y ganaderas: 150.000 euros anuales.

A estos efectos se computará la totalidad de las operaciones, con independencia de que exista o no obligación de expedir factura de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

b') Para el conjunto de sus actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas: 250.000 euros anuales.

A estos efectos, solo se computarán las operaciones que deban anotarse en los libros registro previstos en el tercer párrafo del apartado 1 del artículo 40 y en el apartado 1 del artículo 47 de este Reglamento.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, dichos importes se elevarán al año.

Los efectos de esta causa de exclusión tendrán lugar en el año inmediato posterior a aquel en que se produzca. Los sujetos pasivos previamente excluidos por esta causa que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos quedarán sometidos al régimen especial simplificado, salvo que renuncien a él.

c) Modificación normativa del ámbito objetivo de aplicación del régimen simplificado que determine la no aplicación de dicho régimen a las actividades empresariales realizadas por el sujeto pasivo, con efectos a partir del momento que fije la correspondiente norma de modificación de dicho ámbito objetivo.

d) Haber quedado excluido de la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

e) Realizar actividades no acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia. No obstante, la realización por el sujeto pasivo de otras actividades en cuyo desarrollo efectúe exclusivamente operaciones exentas del Impuesto por aplicación del artículo 20 de su Ley reguladora o arrendamientos de bienes inmuebles cuya realización no suponga el desarrollo de una actividad económica de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no supondrá la exclusión del régimen simplificado.

f) Haber superado en un año natural el importe de 150.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

Cuando el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

Los efectos de esta causa de exclusión tendrán lugar en el año inmediato posterior a aquel en que se produzca. Los sujetos pasivos previamente excluidos por esta causa que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos quedarán sometidos al régimen simplificado, salvo que renuncien a él.

2. Lo previsto en el párrafo d) del apartado anterior surtirá efectos en el mismo año en que se produzca la exclusión a la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Lo previsto en el párrafo e) del apartado anterior surtirá efectos a partir del año inmediato posterior a aquel en que se produzca, salvo que el sujeto pasivo no viniera realizando actividades empresariales o profesionales, en cuyo caso la exclusión surtirá efectos desde el momento en que se produzca el inicio de tales actividades.

3. Cuando en el desarrollo de actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo se constate la existencia de circunstancias determinantes de la exclusión del régimen simplificado, se procederá a su oportuna regularización en régimen general.

Artículo 37. *Ámbito objetivo.*

1. El régimen simplificado se aplicará respecto de cada una de las actividades incluidas en el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excepto aquéllas a las que fuese de aplicación cualquier otro de los regímenes especiales regulados en el título IX de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A efectos de la aplicación del régimen simplificado, se considerarán actividades independientes cada una de las recogidas específicamente en la Orden ministerial que regule este régimen.

2. La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada una de las actividades comprendidas en el apartado 1 de este artículo deberá efectuarse según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la medida en que resulten aplicables.

Artículo 38. *Contenido del régimen simplificado.*

1. La determinación de las cuotas a ingresar a que se refiere el artículo 123.uno.A) de la Ley del Impuesto se efectuará por el propio sujeto pasivo, calculando el importe total de las cuotas devengadas mediante la imputación a su actividad económica de los índices y módulos que, con referencia concreta a cada actividad y por el período de tiempo anual correspondiente, haya fijado el Ministro de Hacienda, y podrá deducir de dicho importe las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes y servicios referidos en el artículo 123.uno.A), párrafo segundo.

El Ministro de Hacienda podrá establecer, en el procedimiento que desarrolle el cálculo de lo previsto en el párrafo anterior, un importe mínimo de las cuotas a ingresar para cada actividad a la que se aplique este régimen especial.

2. A efectos de lo previsto en el apartado uno.C) del artículo 123 de la Ley del Impuesto, la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de activos fijos, considerándose como tales los elementos del inmovilizado, se practicará conforme al capítulo I del título VIII de dicha Ley. No obstante, cuando el sujeto pasivo liquide en la declaración-liquidación del último periodo del ejercicio las cuotas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias de activos fijos, o a adquisiciones de tales activos con inversión del sujeto pasivo, la deducción de dichas cuotas no podrá efectuarse en una declaración-liquidación anterior a aquella en que se liquiden tales cuotas.

3. Cuando el desarrollo de actividades a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los índices o módulos.

4. Cuando el desarrollo de actividades a las que resulte de aplicación el régimen simplificado se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los índices o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se produzcan dichas circunstancias, y aportarán las pruebas que consideren oportunas. Acreditada la efectividad de dichas alteraciones ante la Administración tributaria, se acordará la reducción de los índices o módulos que proceda.

Asimismo, conforme al mismo procedimiento indicado en el párrafo anterior, se podrá solicitar la reducción de los índices o módulos en los casos en que el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

Artículo 39. *Periodificación de los ingresos.*

El resultado de aplicar lo dispuesto en el artículo anterior se determinará por el sujeto pasivo al término de cada año natural, realizándose, sin embargo, en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los tres primeros trimestres del mismo el ingreso a cuenta de una parte de dicho resultado, calculado conforme al procedimiento que establezca el Ministro de Hacienda.

La liquidación de las operaciones a que se refiere el artículo 123.uno.B) de la Ley del Impuesto se efectuará en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en que se devengue el impuesto. No obstante, el sujeto pasivo podrá liquidar las operaciones comprendidas en este párrafo en la declaración-liquidación correspondiente al último período del año natural.

Artículo 40. *Obligaciones formales.*

1. Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado deberán llevar un libro registro de facturas recibidas en el que anotarán las facturas y documentos relativos a las adquisiciones e importaciones de bienes y servicios por los que se haya sopor tado o satisfecho el impuesto y destinados a su utilización en las actividades por las que resulte aplicable el referido régimen especial. En este libro registro deberán anotarse con la debida separación las importaciones y adquisiciones de los activos fijos a que se refiere el artículo 123.uno.B) y C) de la Ley del Impuesto, y se harán constar, en relación con estos últimos,

todos los datos necesarios para efectuar las regularizaciones que, en su caso, hubieran de realizarse.

Los sujetos pasivos que realicen otras actividades a las que no sea aplicable el régimen simplificado deberán anotar con la debida separación las facturas relativas a las adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad.

Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado por actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de ingresos realizado habrán de llevar asimismo un libro registro en el que anotarán las operaciones efectuadas en desarrollo de las referidas actividades.

2. Los sujetos pasivos acogidos a este régimen deberán conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la orden ministerial que los apruebe.

Artículo 41. *Declaraciones-liquidaciones.*

1. Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado deberán presentar cuatro declaraciones-liquidaciones con arreglo al modelo específico determinado por el Ministro de Economía y Hacienda.

2. Las declaraciones-liquidaciones ordinarias deberán presentarse los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio y octubre.

La declaración-liquidación final deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero del año posterior.

Artículo 42. *Aprobación de índices o módulos.*

1. El Ministro de Economía y Hacienda aprobará los índices, módulos y demás parámetros a efectos de lo dispuesto en el artículo 123, apartado uno de la Ley del Impuesto.

2. La Orden ministerial podrá referirse a un período de tiempo superior al año, en cuyo caso se determinará por separado el método de cálculo correspondiente a cada uno de los años comprendidos.

3. La Orden ministerial deberá publicarse en el "Boletín Oficial del Estado" antes del día 1 del mes de diciembre anterior al inicio del período anual de aplicación correspondiente.

CAPÍTULO III

Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca

Artículo 43. *Ámbito subjetivo de aplicación.*

1. El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca será de aplicación a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurran los requisitos señalados en la Ley del Impuesto y en este reglamento, siempre que no hayan renunciado a él conforme a lo previsto en el artículo 33 de este último.

2. Quedarán excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:

a) Los sujetos pasivos que superen, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en aquél, un importe de 250.000 euros durante el año inmediato anterior, salvo que la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estableciera otra cifra a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento de las actividades a que se refiere el apartado anterior, en cuyo caso se estará a esta última.

b) Los sujetos pasivos que superen para la totalidad de las operaciones realizadas, distintas de las referidas en el párrafo a) anterior, durante el año inmediato anterior el importe establecido en dicho párrafo.

c) Los sujetos pasivos que hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

Cuando el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad los importes citados en los párrafos anteriores se elevarán al año.

3. La determinación del importe de operaciones a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 2 anterior se efectuará aplicando las siguientes reglas:

a) En el caso de operaciones realizadas en el desarrollo de actividades a las que hubiese resultado aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y el régimen simplificado para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, se computarán únicamente aquellas que deban anotarse en los libros registro a que se refieren el tercer párrafo del apartado 1 del artículo 40 y el apartado 1 del artículo 47, ambos de este Reglamento.

b) En el caso de operaciones realizadas en el desarrollo de actividades que hubiesen tributado por el régimen general del Impuesto o un régimen especial distinto de los mencionados en el párrafo a) anterior, éstas se computarán según lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto. No obstante, no se computarán las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles cuya realización no suponga el desarrollo de una actividad económica de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. La renuncia al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca deberá efectuarse en la forma y plazos previstos por el artículo 33 de este reglamento. La renuncia a dicho régimen por las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberá formularse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes.

5. **(Suprimido)**

Artículo 44. *Concepto de explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.*

Se considerarán explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras las que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas y, en particular, las siguientes:

1. Las que realicen actividades agrícolas en general, incluyendo el cultivo de plantas ornamentales, aromáticas o medicinales, flores, champiñones, especias, simientes o plantones, cualquiera que sea el lugar de obtención de los productos, aunque se trate de invernaderos o viveros.

2. Las dedicadas a la silvicultura.

3. La ganadería, incluida la avicultura, apicultura, cunicultura, sericultura y la cría de especies cinegéticas, siempre que esté vinculada a la explotación del suelo.

4. Las explotaciones pesqueras en agua dulce.

5. Los criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorías.

Artículo 45. *Actividades que no se considerarán procesos de transformación.*

A efectos de lo previsto en el número 1.º del apartado uno del artículo 126 de la Ley del Impuesto, no se considerarán procesos de transformación:

a) Los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinsectación.

b) La simple obtención de materias primas agropecuarias que no requieran el sacrificio del ganado.

Para la determinación de la naturaleza de las actividades de transformación no se tomará en consideración el número de productores o el carácter artesanal o tradicional de la mecánica operativa de la actividad.

Artículo 46. *Servicios accesorios incluidos en el régimen especial.*

A efectos de lo dispuesto en el artículo 127 de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de servicios de carácter accesorio, entre otros, los siguientes:

1. Las labores de plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte.

2. El embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección.

3. La cría, guarda y engorde de animales.

4. La asistencia técnica.

Lo dispuesto en este número no se extenderá a la prestación de servicios profesionales efectuada por ingenieros o técnicos agrícolas.

5. El arrendamiento de los útiles, maquinaria e instalaciones normalmente utilizados para la realización de sus actividades agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

6. La eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos.

7. La explotación de instalaciones de riego o drenaje.

8. La tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo.

Artículo 47. *Obligaciones formales.*

1. Con carácter general, los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial habrán de llevar, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, un Libro registro en el que anotarán las operaciones comprendidas en el régimen especial.

2. Los sujetos pasivos que se indican a continuación deberán, asimismo, cumplir las obligaciones siguientes:

1.º Los sujetos pasivos que realicen otras actividades a las que sean aplicables el régimen simplificado o el régimen especial del recargo de equivalencia deberán llevar el Libro registro de facturas recibidas, anotando con la debida separación las facturas que correspondan a adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad, incluso las referentes al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

2.º Los sujetos pasivos que realicen actividades a las que sea aplicable cualquier otro régimen distinto de los mencionados en el número 1.o deberán cumplir respecto de ellas las obligaciones formales establecidas con carácter general o específico en este Reglamento. En todo caso, en el Libro registro de facturas recibidas deberán anotarse con la debida separación las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a actividades a las que sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Artículo 48. *Reintegro de las compensaciones.*

1. Las solicitudes de reintegro de las compensaciones que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 131, número 1., de la Ley del Impuesto, deba efectuar la Hacienda Pública, deberán presentarse en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria donde radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo, durante los veinte primeros días naturales posteriores a cada trimestre natural.

No obstante, la solicitud de devolución correspondiente al último trimestre natural del año podrá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero inmediatamente posterior.

La solicitud deberá ajustarse al modelo aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda.

2. El reintegro de las compensaciones que, de acuerdo con lo dispuesto en el número 2.º del artículo 131 de la Ley del Impuesto, deba ser efectuado por el adquirente de los bienes o el destinatario de los servicios comprendidos en el régimen especial, se realizará en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos agrícolas, forestales, ganaderos o pesqueros o se presten los servicios accesorios indicados, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que le sirve de base. El reintegro se documentará mediante la expedición del recibo al que se refiere el apartado 1 del artículo 16 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el reintegro de las compensaciones podrá efectuarse, mediando acuerdo entre los interesados, en el momento del cobro total o parcial del precio correspondiente a los bienes o servicios de que se trate y en proporción a ellos.

Artículo 49. *Deducción de las compensaciones.*

1. Para ejercitar el derecho a la deducción de las compensaciones a que se refiere el artículo 134 de la Ley del Impuesto, los empresarios o profesionales que las hayan satisfecho deberán estar en posesión del recibo expedido por ellos mismos a que se refiere el apartado 1 del artículo 16 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Dicho documento constituirá el justificante de las adquisiciones efectuadas a los efectos de la referida deducción.

2. Los citados documentos únicamente justificarán el derecho a la deducción cuando se ajusten a lo dispuesto en el citado artículo 16 del mencionado Reglamento y se anoten en un Libro Registro especial que dichos adquirentes deberán cumplimentar. A este Libro Registro le serán aplicables, en cuanto resulten procedentes, los mismos requisitos que se establecen para el Libro Registro de facturas recibidas.

3. Los originales y las copias de los recibos a que se refieren los apartados 1 y 2 anteriores se conservarán durante el plazo de prescripción del impuesto.

Artículo 49 bis. *Comienzo o cese en la aplicación del régimen especial.*

1. En los supuestos de actividades ya en curso, respecto de las cuales se produzca la iniciación o cese en la aplicación de este régimen especial, el titular de las respectivas explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras deberá confeccionar un inventario de sus existencias de bienes destinados a ser utilizados en sus actividades y respecto de los cuales resulte aplicable el régimen especial, con referencia al día inmediatamente anterior al de iniciación o cese en la aplicación de aquél.

Asimismo, en dicho inventario deberán constar los productos naturales obtenidos en las respectivas explotaciones que no se hubiesen entregado a la fecha del cambio de régimen de tributación.

El referido inventario, firmado por dicho titular, deberá ser presentado en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de 15 días a partir del día de comienzo o cese en la aplicación del régimen especial.

2. La deducción derivada de la regularización de las situaciones a que se refiere el mencionado inventario deberá efectuarse en la declaraciónliquidación correspondiente al período de liquidación en que se haya producido el cese en la aplicación del régimen especial.

El ingreso derivado de la citada regularización que debe realizarse en caso de inicio en la aplicación del régimen especial deberá efectuarse mediante la presentación de una declaración-liquidación especial de carácter no periódico, que se presentará en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda.

CAPÍTULO IV

Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección

Artículo 50. *Opción por la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.*

1. La opción a que se refiere el artículo 137, apartado dos de la Ley del Impuesto deberá ejercitarse al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada, salvo renuncia expresa en el mismo plazo anteriormente señalado, para los años siguientes y, como mínimo, hasta la finalización del año natural siguiente a aquél en que comenzó a aplicarse el régimen de determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de revocar la autorización concedida para la aplicación de la modalidad del margen de beneficio global, en los términos señalados en el artículo 137, apartado dos, número 1.º de la Ley del Impuesto.

La opción a que se refiere el párrafo anterior y la revocación de la misma deberán efectuarse de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

2. El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar, previa solicitud del interesado, la aplicación de la modalidad del margen de beneficio global para determinar la base imponible respecto de bienes distintos de los comprendidos en los párrafos a), b) y c) de la regla 1ª. del tercer párrafo del apartado dos del artículo 137 de la Ley del Impuesto cuando, por el elevado número de operaciones y el reducido precio de los bienes, existan especiales dificultades para aplicar la modalidad de determinación de la base imponible del margen de beneficio de cada operación a las entregas de tales bienes.

El Departamento de Gestión deberá pronunciarse sobre la procedencia de la solicitud en el plazo de tres meses siguientes a su presentación, transcurrido el cual, sin pronunciamiento expreso, se entenderá denegada.

3. Los sujetos pasivos revendedores que hayan optado por esta modalidad de determinación de la base imponible deberán practicar la regularización anual a que se refiere el artículo 137, apartado dos, 4º. de la Ley, a 31 de diciembre de cada año, mientras se mantengan en el citado régimen, incorporando su resultado a la declaración-liquidación correspondiente al último período del mismo año.

En los casos de cese en la aplicación de esta modalidad, la regularización se practicará en la declaración-liquidación del período en que se haya producido el cese.

Artículo 51. *Obligaciones formales y registrales específicas.*

Además de las establecidas con carácter general, los sujetos pasivos que apliquen el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección deberán cumplir, respecto de las operaciones afectadas por el referido régimen especial, las siguientes obligaciones específicas:

a) Llevar un libro registro específico en el que se anotarán, de manera individualizada y con la debida separación, cada una de las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio de cada operación.

Dicho libro deberá reflejar los siguientes datos:

1.º Descripción del bien adquirido o importado.
2.º Número de factura, documento de compra o documento de importación de dicho bien.
3.º Precio de compra.
4.º Número de la factura expedido por el sujeto pasivo con ocasión de la transmisión de dicho bien.
5.º Precio de venta.
6.º Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la venta o, en su caso, indicación de la exención aplicada.
7.º Indicación, en su caso, de la aplicación del régimen general en la entrega de los bienes.

b) Llevar un libro registro específico, distinto del indicado en el párrafo a) anterior, en el que se anotarán las adquisiciones, importaciones y entregas, realizadas por el sujeto pasivo durante cada período de liquidación, a las que resulte aplicable la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global.

Dicho libro deberá reflejar los siguientes datos:

1.º Descripción de los bienes adquiridos, importados o entregados en cada operación.
2.º Número de factura o documento de compra o documento de importación de los bienes.
3.º Precio de compra.

4.º Número de factura, emitido por el sujeto pasivo con ocasión de la transmisión de los bienes.

5.º Precio de venta.

6.º Indicación, en su caso, de la exención aplicada.

7.º Valor de las existencias iniciales y finales correspondientes a cada año natural, a los efectos de practicar la regularización prevista en el artículo 137.dos de la Ley del Impuesto. Para el cálculo de estos valores se aplicarán las normas de valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad.

c) En los supuestos de iniciación o cese y a los efectos de la regularización prevista en el artículo 137.dos.6.ª de la Ley del Impuesto, los sujetos pasivos deberán confeccionar inventarios de sus existencias, respecto de las cuales resulte aplicable la modalidad del margen de beneficio global para determinar la base imponible, con referencia al día inmediatamente anterior al de iniciación o cese en la aplicación de aquélla.

Los mencionados inventarios, firmados por el sujeto pasivo, deberán ser presentados en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de 15 días a partir del día de comienzo o cese en la aplicación de la mencionada modalidad de determinación de la base imponible.

CAPÍTUO IV BIS

Régimen especial del oro de inversión

Artículo 51 bis. *Concepto de oro de inversión.*

A efectos de lo dispuesto en el apartado noveno del anexo de la Ley del Impuesto, se considerará que se ajustan en la forma aceptada por los mercados de lingotes los siguientes pesos:

a) Para los lingotes de 12,5 kilogramos, aquellos cuyo contenido en oro puro oscile entre 350 y 430 onzas.

b) Para los restantes pesos mencionados, las piezas cuyos pesos reales no difieran de aquellos en más de un 2 por 100.

Artículo 51 ter. *Renuncia a la exención.*

1. La renuncia a la exención regulada en el apartado uno del artículo 140 ter de la Ley se practicará por cada operación realizada por el transmitente. Dicha renuncia deberá comunicarse por escrito al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega del oro de inversión. Asimismo, cuando la entrega resulte gravada por el impuesto, el transmitente deberá comunicar por escrito al adquirente que la condición de sujeto pasivo del Impuesto recae sobre este último, de acuerdo con lo establecido en el artículo 140 quinque de la Ley.

2. La renuncia a la exención regulada en el apartado dos del artículo 140 ter de la Ley del Impuesto se practicará por cada operación realizada por el prestador del servicio, el cual deberá estar en posesión de un documento suscrito por el destinatario del servicio en el que éste haga constar que en la entrega de oro a que el servicio de mediación se refiere se ha efectuado la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 51 quater. *Obligaciones registrales específicas.*

Los empresarios o profesionales que realicen operaciones que tengan por objeto oro de inversión y otras actividades a las que no se aplique el régimen especial, deberán hacer constar en el Libro Registro de facturas recibidas, con la debida separación, las adquisiciones o importaciones que correspondan a cada sector diferenciado de actividad.

CAPÍTULO V

Régimen especial de las Agencias de Viajes

Artículo 52. *Opción por la aplicación del régimen general del Impuesto.*

La opción por la aplicación del régimen general del impuesto a que se refiere el artículo 147 de la Ley del Impuesto, se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo. Dicha opción deberá comunicarse por escrito al destinatario de la operación, con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios de hospedaje, transporte u otros accesorios o complementarios a los mismos. No obstante, se presumirá realizada la comunicación cuando la factura que se expida no contenga la mención a que se refieren los artículos 6.1.n) y 7.1.i) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Artículo 53. *Obligaciones registrales específicas.*

Los sujetos pasivos deberán anotar en el Libro Registro de facturas recibidas, con la debida separación, las correspondientes a las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas directamente en interés del viajero.

CAPÍTULO VI

Régimen especial del recargo de equivalencia.

Sección 1.ª

Artículo 54. *Operaciones no calificadas como de transformación.*

A los efectos de lo dispuesto por el artículo 149 de la Ley del Impuesto, se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no determinarán la pérdida de la condición de comerciante minorista las siguientes operaciones:

1. Las de clasificación y envasado de productos, que no impliquen transformación de los mismos.
2. Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte, previas a la entrega de los bienes transmitidos.
3. El lavado, desinfectado, molido, troceado, descascarado y limpieza de productos alimenticios y, en general, las manipulaciones descritas en el artículo 45, letra a) de este Reglamento.
4. Los procesos de refrigeración, congelación, troceamiento o desviscerado para las carnes y pescados frescos.
5. La confección y colocación de cortinas y visillos.
6. La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros.

Artículo 55. *Obligaciones formales y registrales en los regímenes especiales del comercio minorista.*

(Derogado)

Sección 2.ª

Artículo 56. *Exclusiones del régimen especial.*

(Derogado)

Artículo 57. *Contenido del régimen especial: Porcentaje aplicable en el primer año de ejercicio de la actividad de venta al por menor.*

(Derogado)

Artículo 58. *Obligaciones contables y registrales.*

(Derogado)

Sección 3.ª

Artículo 59. *Requisitos de aplicación.*

1. El régimen especial del recargo de equivalencia se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y comercialicen al por menor artículos o productos de cualquier naturaleza no exceptuados en el apartado 2 de este artículo.

Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el párrafo anterior sólo quedarán sometidas a este régimen cuando todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

2. En ningún caso será de aplicación este régimen especial en relación con los siguientes artículos o productos:

1.º Vehículos accionados a motor para circular por carretera y sus remolques.

2.º Embarcaciones y buques.

3.º Aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves.

4.º Accesorios y piezas de recambio de los medios de transporte comprendidos en los números anteriores.

5.º Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino, así como la bisutería fina que contenga piedras preciosas, perlas naturales o los referidos metales, aunque sea en forma de bañado o chapado.

A los efectos de este Impuesto se considerarán piedras preciosas, exclusivamente, el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

Se exceptúan de lo dispuesto en este número:

a) Los objetos que contengan oro o platino en forma de bañado o chapado con un espesor inferior a 35 micras.

b) Los damasquinados.

6.º Prendas de vestir o de adorno personal confeccionadas con pieles de carácter suntuario.

A estos efectos se consideran de carácter suntuario las pieles sin depilar de armiño, astrakanes, breistchwaz, burunduky, castor, cibelina, cibelina china, cibeta, chinchillas, chinchillonas, garduñas, gato lince, ginetas, glotón, guepardo, jaguar, león, leopardo nevado, lince, lobo, martas, martas Canadá, martas Japón, muflón, nutria de mar, nutria kanchaska, ocelote, osos, panda, pantera, pekan, pisshiki, platipus, tigre, turones, vicuña, visones, zorro azul, zorro blanco, zorro cruzado, zorro plateado y zorro shadow.

Se exceptúan de lo dispuesto en este número los bolsos, carteras y objetos similares así como las prendas confeccionadas exclusivamente con retales o desperdicios, cabezas, patas, colas, recortes, etc., o con pieles corrientes o de imitación.

7.º Los objetos de arte originales, antigüedades y objetos de colección definidos en el artículo 136 de la Ley del Impuesto.

8.º Los bienes que hayan sido utilizados por el sujeto pasivo transmitente o por terceros con anterioridad a su transmisión.

9.º Los aparatos para la avicultura y apicultura, así como sus accesorios.

10.º Los productos petrolíferos cuya fabricación, importación o venta esté sujeta a los Impuestos Especiales.

11.º Maquinaria de uso industrial.

12.º Materiales y artículos para la construcción de edificaciones o urbanizaciones.

13.º Minerales, excepto el carbón.

14.º Hierros, aceros y demás metales y sus aleaciones, no manufacturados.

15.º El oro de inversión definido en el artículo 140 de la Ley del Impuesto.

Artículo 60. *Comienzo o cese de actividades sujetas al régimen especial del recargo de equivalencia.*

1. En los supuestos de iniciación o cese en este régimen especial, los sujetos pasivos deberán confeccionar inventarios de sus existencias de bienes destinados a ser comercializados y respecto de los cuales resulte aplicable el régimen especial, con referencia al día inmediatamente anterior al de iniciación o cese en la aplicación del mismo.

Los referidos inventarios, firmados por el sujeto pasivo, deberán ser presentados en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal en el plazo de quince días a partir del día de comienzo o cese en la aplicación del régimen especial.

2. Los ingresos o deducciones, derivados de la regularización de las situaciones a que se refieren los mencionados inventarios, deberán efectuarse en las declaraciones-liquidaciones correspondientes al período de liquidación en que se haya producido el inicio o cese en la aplicación del régimen especial.

Artículo 61. *Obligaciones formales y registrales del régimen especial del recargo de equivalencia.*

1. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 59, apartado 1 de este Reglamento estarán obligados a acreditar ante sus proveedores o, en su caso, ante la aduana, el hecho de estar sometidos o no al régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones o importaciones que realicen.

2. Los sujetos pasivos a los que sea aplicable este régimen especial no estarán obligados a llevar registros contables en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:

1º. Los empresarios que realicen otras actividades a las que sean aplicables el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el régimen simplificado, quienes deberán llevar el Libro Registro de facturas recibidas, anotando con la debida separación las facturas que correspondan a adquisiciones correspondientes a cada sector diferenciado de actividad, incluso las referentes al régimen especial del recargo de equivalencia.

2º. Los empresarios que realicen operaciones u otras actividades a las que sean aplicables el régimen general de Impuesto o cualquier otro de los regímenes especiales del mismo, distinto de los mencionados en el número anterior, quienes deberán cumplir respecto de ellas las obligaciones formales establecidas con carácter general o específico en este Reglamento.

En todo caso, en el Libro Registro de facturas recibidas deberán anotarse con la debida separación las facturas relativas a adquisiciones correspondientes a actividades a las que sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

3. Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial deberán presentar también las declaraciones-liquidaciones que correspondan en los siguientes supuestos:

1.º Cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes, o bien sean los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, de la Ley del Impuesto.

En estos casos, ingresarán mediante las referidas declaraciones el Impuesto y, en su caso, el recargo que corresponda a los bienes o servicios a que se refieran las mencionadas operaciones.

2.º Cuando realicen entregas de bienes a viajeros con derecho a la devolución del Impuesto.

Mediante dichas declaraciones solicitarán la devolución de las cantidades que hubiesen reembolsado a los viajeros, acreditados con las correspondientes transferencias a los interesados o a las entidades colaboradoras que actúen en este procedimiento de devolución del Impuesto.

3.º Cuando realicen entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto, salvo que se trate de operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra e), tercer guión, de la Ley del Impuesto.

En estos casos, ingresarán mediante las correspondientes declaraciones el Impuesto devengado por las operaciones realizadas.

CAPÍTULO VII

Régimen especial del grupo de entidades

Artículo 61 bis. *Información censal y definición de vinculación.*

1. Las entidades que formen parte de un grupo de entidades y que vayan a aplicar el régimen especial previsto en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto deberán comunicar esta circunstancia al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Esta comunicación se efectuará por la entidad dominante en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto y contendrá los siguientes datos:

a) Identificación de las entidades que integran el grupo y que van a aplicar el régimen especial.

b) En el caso de establecimientos permanentes de entidades no residentes en el territorio de aplicación del Impuesto que tengan la condición de entidad dominante, se exigirá la identificación de la entidad no residente en el territorio de aplicación del Impuesto a la que pertenecen.

c) Copia de los acuerdos por los que las entidades han optado por el régimen especial.

d) Relación del porcentaje de participación directa o indirecta mantenida por la entidad dominante respecto de todas y cada una de las entidades que van a aplicar el régimen especial y la fecha de adquisición de las respectivas participaciones.

e) La manifestación de que se cumplen todos los requisitos establecidos en el artículo 163 quinquies de la Ley del Impuesto, tanto para la entidad dominante como para todas y cada una de las dependientes.

f) En su caso, la opción establecida en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto, así como la renuncia a la misma. Esta opción supondrá la aplicación de lo dispuesto en los apartados uno y tres del artículo 163 octies de la Ley del Impuesto.

Los órganos administrativos competentes para la recepción de esta información comunicarán a la entidad dominante el número del grupo de entidades otorgado.

Asimismo, la entidad dominante deberá presentar una comunicación en caso de que se produzca cualquier modificación que afecte a las entidades del grupo que aplican el régimen especial. Esta comunicación deberá presentarse dentro del periodo de declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en que se produzca.

2. Las entidades que, formando parte de un grupo, opten por la aplicación del régimen especial, conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, podrán optar asimismo por la aplicación de lo dispuesto en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto. En todo caso, esta opción se referirá al conjunto de entidades que apliquen el régimen especial y formen parte del mismo grupo de entidades.

Esta opción se podrá ejercitar de forma simultánea a la opción por la aplicación del régimen especial o con posterioridad al inicio de dicha aplicación, pero en todo caso deberá comunicarse durante el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto.

La opción tendrá una validez mínima de un año natural, entendiéndose prorrogada, salvo renuncia. La renuncia tendrá una validez mínima de un año y se ejercitará mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Esta renuncia no impedirá que las entidades que la formulen continúen aplicando el régimen especial del grupo de entidades con exclusión de lo dispuesto en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 de este mismo artículo.

3. Las entidades que hayan ejercitado la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto aplicarán la regla de prorrata especial a que se refiere el artículo 103.dos.1.º de dicha Ley del Impuesto en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, sin perjuicio de las opciones que se pudieran ejercitar en relación con el resto de sectores diferenciados que, en su caso, tuvieran cada una de las entidades del grupo.

4. En el mes de diciembre de cada año natural, la entidad dominante deberá comunicar al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria la relación de entidades que, dentro de su grupo, apliquen el régimen especial, identificando las que motiven cualquier alteración respecto a las del año anterior. No obstante, en el caso de que se hayan incorporado entidades al grupo en el citado mes de diciembre, la información relativa a dichas entidades se podrá presentar hasta el 20 de enero siguiente.

En el caso de entidades que se incorporen al grupo, junto con esta comunicación se deberá aportar copia de los acuerdos por los que esas entidades han optado por el régimen especial. Estos acuerdos se deberán haberse adoptado antes del inicio del año natural en el que se pretenda la aplicación del régimen especial. No obstante, para las entidades de nueva creación que se incorporen a un grupo que ya viniera aplicando el régimen especial, será válida la adopción del acuerdo antes de la finalización del periodo de presentación de la primera declaración-liquidación individual que corresponda en aplicación del régimen especial, aplicándose en tal caso el régimen especial desde el primer día del periodo de liquidación al que se refiera esa declaración-liquidación.

5. La renuncia al régimen especial se ejercitará mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se deberá formular en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

6. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá aprobar un modelo específico a través del cual se sustancien las comunicaciones que se citan en los apartados anteriores de este artículo, regulando la forma, lugar y plazos de presentación.

7. Se considerará que existe vinculación financiera cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50 por ciento en el capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas.

Se considerará que existe vinculación económica cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas.

Se considerará que existe vinculación organizativa cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.

Artículo 61 ter. *Declaraciones-liquidaciones.*

1. La entidad dominante deberá presentar las declaraciones-liquidaciones agregadas una vez presentadas las declaraciones-liquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial, incluida la de la entidad dominante.

No obstante, en caso de que alguna de dichas declaraciones-liquidaciones individuales no se haya presentado en el plazo establecido al efecto, se podrá presentar la declaración-liquidación agregada del grupo, sin perjuicio de las actuaciones que procedan, en su caso, por la falta de presentación de dicha declaración-liquidación individual.

2. Las entidades que queden excluidas del régimen especial pasarán a aplicar, en su caso, el régimen general del Impuesto desde el periodo de liquidación en que se produzca esta circunstancia, presentando sus declaraciones-liquidaciones individuales, mensual o trimestralmente, en función de su volumen de operaciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 71. En particular, cuando la exclusión del régimen especial se produzca con efectos para una fecha distinta de la correspondiente al inicio de un trimestre natural y la entidad excluida deba presentar sus declaraciones-liquidaciones trimestralmente, dicha entidad presentará una declaración-liquidación trimestral por el período de tiempo restante hasta completar dicho trimestre.

En caso de que una entidad que quede excluida del régimen especial del grupo de entidades cumpla los requisitos que se establecen en el artículo 30, podrá optar por el procedimiento especial de devolución que se regula en el mismo.

3. El Ministro de Hacienda y Función Pública aprobará los modelos de declaración-liquidación individual y agregada que procedan para la aplicación del régimen especial. Estas declaraciones-liquidaciones deberán presentarse durante los primeros treinta días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, o hasta el

último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación mensual correspondiente al mes de enero.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, el Ministro de Hacienda y Función Pública, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que se presenten por vía electrónica.

4. Los empresarios o profesionales que apliquen el régimen especial no podrán acogerse al sistema de cuenta corriente en materia tributaria que se regula en los artículos 138 a 143 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Artículo 61 quáter. *Renuncia a las exenciones.*

1. La facultad de renuncia a las exenciones que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto se podrá efectuar cuando la entidad de que se trate haya optado en tiempo y forma por el tratamiento especial de las operaciones intragrupo que se señala en el citado precepto.

Esta facultad se efectuará operación por operación, documentándose en la forma que se establece en el apartado siguiente.

La citada facultad no dependerá de la condición de empresario o profesional con derecho a la deducción de las cuotas soportadas del destinatario de las operaciones a las que se refiera la renuncia.

2. Esta renuncia se realizará mediante la expedición de una factura en la que conste la repercusión del impuesto, en su caso, y una referencia al artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto.

Esta factura deberá cumplir todos los requisitos que se establecen en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

3. En caso de que a las operaciones a las que se refiera esta renuncia les sea igualmente aplicable lo dispuesto en el artículo 20.dos de la Ley del Impuesto, prevalecerá la facultad que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de dicha Ley.

En tal caso, la renuncia a la exención deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes, entendiéndose comunicada de forma fehaciente si en la factura que se expida con ocasión de la realización de las operaciones se efectúa la repercusión expresa del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 61 quinquies. *Obligaciones formales específicas del régimen especial.*

1. Cuando el grupo de entidades opte por la aplicación de lo dispuesto en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto, la entidad dominante deberá disponer de un sistema de información analítica cuyo contenido será el siguiente:

a) La descripción de los bienes y servicios utilizados total o parcialmente, directa o indirectamente, en la realización de operaciones intragrupo y por los cuales se haya soportado o satisfecho el Impuesto.

En esta relación se incluirán tanto los bienes y servicios adquiridos a terceros como aquellos otros que, sin haber sido adquiridos a terceros, hayan dado lugar a cuotas soportadas o satisfechas por cualquiera de las operaciones sujetas al Impuesto.

b) El importe de la base imponible y de las cuotas soportadas o satisfechas por dichos bienes o servicios, conservando los justificantes documentales correspondientes.

c) El importe de las cuotas deducidas de las soportadas o satisfechas por dichos bienes y servicios, indicando la regla de prorrata, general o especial, aplicada por todas y cada una de las entidades que estén aplicando el régimen especial. Para el caso de los bienes de inversión, se deberá consignar igualmente el importe de las regularizaciones practicadas, en su caso, en relación con los mismos, así como el inicio de su utilización efectiva.

d) Los criterios utilizados para la imputación del coste de dichos bienes y servicios a la base imponible de las operaciones intragrupo y al sector diferenciado constituido por dichas operaciones. Estos criterios deberán especificarse en una memoria, que formará parte del sistema de información, y deberán cuantificarse, siendo obligatoria la conservación de los

justificantes formales de las magnitudes utilizadas, en su caso, durante todo el plazo durante el cual deba conservarse el sistema de información. Los citados criterios atenderán, siempre que sea posible, a la utilización real de los citados bienes y servicios en las operaciones intragrupo, sin perjuicio de la utilización de cualesquiera otros, como la imputación proporcional al valor normal de mercado de dichas operaciones en condiciones de libre competencia, cuando se trate de bienes y servicios cuya utilización real resulte imposible de concretar. Estos criterios podrán ser sometidos a la valoración previa de la Administración tributaria. El Ministro de Economía y Hacienda dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de esta valoración previa.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 61 quáter de este Reglamento, las operaciones intragrupo que se realicen entre entidades que apliquen lo dispuesto en el artículo 163 sexies.cinco de la Ley del Impuesto deberán documentarse en factura que deberá cumplir todos los requisitos que se establecen en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. No obstante, como base imponible de las citadas operaciones se deberá hacer constar tanto la que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 163 octies.uno de la Ley del Impuesto como la que resultaría de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de dicha Ley, identificando la que corresponda a cada caso.

Estas facturas deberán expedirse en una serie especial y consignarse por separado, en su caso, en el libro registro de facturas expedidas.

Artículo 61 sexies. *Procedimientos de control.*

1. La comprobación de la entidad dominante y del grupo de entidades se realizará en un único procedimiento, que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo y de la entidad dominante objeto del procedimiento.

2. En cada entidad dependiente que sea objeto de comprobación como consecuencia de la comprobación de un grupo de entidades se desarrollará un único procedimiento. Dicho procedimiento incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del Impuesto sobre el Valor Añadido y las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento e incluirá actuaciones de colaboración respecto de la tributación del grupo por el régimen del grupo de entidades.

3. De acuerdo con lo previsto en el artículo 68.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el plazo de prescripción del Impuesto sobre el Valor Añadido del grupo de entidades se interrumpirá:

a) Por cualquier actuación de comprobación realizada con la entidad dominante del grupo respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Por cualquier actuación de comprobación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido realizada con cualquiera de las entidades dependientes, siempre que la entidad dominante del grupo tenga conocimiento formal de dichas actuaciones.

4. Las circunstancias a que se refieren los apartados 4 y 5 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el procedimiento inspector, así como las interrupciones justificadas y las dilaciones por causas no imputables a la Administración tributaria, en relación con el resto de procedimientos tributarios, que se produzcan en el curso de las actuaciones seguidas con cualquier entidad del grupo afectarán al plazo de duración del procedimiento seguido cerca de la entidad dominante y del grupo de entidades, siempre que la entidad dominante tenga conocimiento formal de ello. La concurrencia de dichas circunstancias no impedirá la continuación de las actuaciones relativas al resto de entidades integrantes del grupo.

El periodo de extensión del plazo a que se refiere el artículo 150.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se calculará para la entidad dominante y el grupo teniendo en cuenta los periodos no coincidentes solicitados por cualquiera de las entidades integradas en el grupo de entidades. Las sociedades integradas en el grupo de entidades podrán solicitar hasta 60 días naturales para cada uno de sus procedimientos, pero el periodo por el que se extenderá el plazo de resolución del procedimiento de la entidad dominante y del grupo no excederá en su conjunto de 60 días naturales.

5. La documentación del procedimiento seguido cerca de cada entidad dependiente se desglosará, a efectos de la tramitación, de la siguiente forma:

a) Un expediente relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que se incluirá la diligencia resumen a que se refiere el artículo 98.3.g) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Dicho expediente se remitirá al órgano que esté desarrollando las actuaciones de comprobación de la entidad dominante y del grupo de entidades.

b) Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

6. La documentación del procedimiento seguido cerca de la entidad dominante del grupo se desglosará, a efectos de su tramitación, de la siguiente forma:

a) Un expediente relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido del grupo de entidades, que incluirá las diligencias resumen a que se refiere el apartado anterior.

b) Otro expediente relativo a las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento.

CAPÍTULO VIII

Régimen especial del criterio de caja

Artículo 61 septies. *Opción por la aplicación del régimen especial del criterio de caja.*

1. La opción a que se refiere el artículo 163 undecies de la Ley del Impuesto deberá ejercitarse al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad, o bien, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia al mismo o la exclusión de este régimen.

2. La opción deberá referirse a todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo que no se encuentren excluidas del régimen especial conforme a lo establecido en el apartado dos del artículo 163 duodecies de la Ley del Impuesto.

Artículo 61 octies. *Renuncia a la aplicación del régimen especial del criterio de caja.*

La renuncia al régimen especial se ejercitará mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

Artículo 61 nonies. *Exclusión del régimen especial del criterio de caja.*

Los sujetos pasivos que hayan optado por la aplicación de este régimen especial quedarán excluidos del mismo cuando su volumen de operaciones durante el año natural haya superado los 2.000.000 euros.

Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural, dicho importe se elevará al año.

Quedarán excluidos del régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural supere la cuantía de 100.000 euros.

La exclusión producirá efecto en el año inmediato posterior a aquel en que se produzcan las circunstancias que determinen la misma. Los sujetos pasivos excluidos por estas causas que no superen los citados límites en ejercicios sucesivos podrán optar nuevamente a la aplicación del régimen especial en los términos señalados en el artículo 61 septies de este Reglamento.

Artículo 61 decies. *Obligaciones registrales específicas.*

1. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja deberán incluir en el libro registro de facturas expedidas a que se refiere el artículo 63 de este Reglamento, la siguiente información:

1.º Las fechas del cobro, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.
2.º Indicación de la cuenta bancaria o del medio de cobro utilizado, que pueda acreditar el cobro parcial o total de la operación.

2. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja así como los sujetos pasivos no acogidos al régimen especial del criterio de caja pero que sean destinatarios de las operaciones afectadas por el mismo deberán incluir en el libro registro de facturas recibidas a que se refiere el artículo 64 de este Reglamento, la siguiente información:

1.º Las fechas del pago, parcial o total, de la operación, con indicación por separado del importe correspondiente, en su caso.
2.º Indicación del medio de pago por el que se satisface el importe parcial o total de la operación.

Artículo 61 undecies. *Obligaciones específicas de facturación.*

1. A efectos de lo establecido en el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, toda factura y sus copias expedida por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja referentes a operaciones a las que sea aplicable el mismo, contendrá la mención de «régimen especial del criterio de caja».
2. A efectos de lo establecido en el artículo 11 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, la expedición de la factura de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja deberá producirse en el momento de su realización, salvo cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, en cuyo caso la expedición de la factura deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hayan realizado.

CAPÍTULO IX

Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 61 duodecies. *Definiciones.*

1. A efectos de este capítulo se entenderá por:

a) “Régimen exterior de la Unión”: el régimen especial regulado en la sección 2.ª del capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.
b) “Régimen de la Unión”: el régimen especial regulado en la sección 3.ª del capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.
c) “Régimen de importación”: el régimen especial regulado en la sección 4.ª del capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.

Artículo 61 terdecies. *Opción y renuncia. Efectos.*

1. La opción por alguno de los regímenes especiales a los que se refiere este capítulo se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio en los regímenes especiales y surtirá efecto:

a) a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración, en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión; o

b) desde el día en que se haya asignado al empresario o profesional, o al intermediario que actúe por su cuenta, el número individual de identificación a efectos del Impuesto para el régimen de importación.

En el caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación la declaración de inicio se regula en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septvicies de la Ley del Impuesto.

No obstante lo anterior, en el régimen exterior de la Unión o el régimen de la Unión, cuando un empresario o profesional inicie las operaciones incluidas en estos regímenes especiales con carácter previo a la fecha de efectos a la que se refiere la letra a) anterior, el régimen especial correspondiente surtirá efecto a partir de la fecha de la primera entrega o prestación de servicios, siempre y cuando el empresario o profesional presente dicha declaración de inicio a más tardar el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las mismas.

Lo establecido en este apartado se entiende sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria del Estado miembro de identificación de denegar el registro a los regímenes especiales a que se refiere este capítulo cuando el empresario o profesional no cumpla las condiciones para acogerse a los regímenes en cuestión.

2. La renuncia voluntaria a cualquiera de los regímenes especiales a que se refiere este capítulo se realizará a través de la presentación de la declaración de cese en los regímenes especiales al Estado miembro de identificación, que deberá efectuarse:

a) al menos quince días antes de finalizar el trimestre natural anterior a aquel en que vaya a dejar de utilizarse el régimen especial y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración de cese, en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión.

b) al menos quince días antes del mes anterior a aquel en que vaya a dejar de utilizarse el régimen de importación y surtirá efecto a partir del primer día del mes siguiente a la presentación de la indicada declaración de cese. En este caso, el empresario o profesional dejará de estar autorizado a utilizar este régimen especial para las entregas de bienes que realice a partir de esa fecha.

El intermediario cuyo Estado miembro de identificación sea el Reino de España, que ponga fin a su actividad por cuenta de empresarios o profesionales acogidos al régimen de importación, deberá informar de su decisión a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al menos quince días antes de finalizar el mes natural anterior a aquel en el que se pretenda dejar de actuar como intermediario.

En el caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación la declaración de cese se regula en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septvicies de la Ley del Impuesto.

3. Cuando un empresario o profesional o, en su caso, un intermediario que actúe por su cuenta, establecido en la Comunidad traslade la sede de su actividad económica de un Estado miembro a otro o deje de estar establecido en el Estado miembro de identificación, pero continúe establecido en la Comunidad y cumpla las condiciones para poder seguir acogido a los regímenes especiales de la Unión o de importación, podrá presentar la declaración de cese en el Estado miembro de identificación en el que deje de estar establecido y presentar una nueva declaración de inicio en un nuevo Estado miembro en la fecha en que se produzca el cambio de sede o de establecimiento permanente.

Cuando el empresario o profesional que utilice el régimen de la Unión para la entrega de bienes deje de estar establecido en la Comunidad indicará como nuevo Estado miembro de identificación un Estado miembro desde el que expida o transporte los bienes.

El cambio de Estado miembro de identificación surtirá efecto desde la fecha en que se produzca, siempre y cuando el empresario o profesional o, en su caso, el intermediario que actúe por su cuenta, presente la declaración correspondiente a cada uno de los Estados miembros de identificación afectados en la que informe del cambio de Estado miembro de identificación a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquel en que se haya producido el cambio de sede o de establecimiento permanente o, a partir de la fecha en que dicho empresario o profesional deje de expedir o transportar bienes desde ese Estado miembro.

4. En los casos a los que se refiere el apartado 3 anterior y siempre que el cambio de Estado miembro de identificación se produzca después del primer día del periodo de liquidación en cuestión, el empresario o profesional, o, en su caso, el intermediario que actúe por su cuenta, vendrá obligado a presentar la declaración-liquidación del Impuesto correspondiente al trimestre o mes natural en que se produce el cambio en los dos Estados miembros de identificación, atendiendo a las operaciones efectuadas durante los periodos en que cada uno de los Estados miembros haya sido el Estado miembro de identificación.

Artículo 61 quaterdecies. *Exclusión y efectos.*

1. La exclusión de un empresario o profesional de cualquiera de los regímenes especiales a que se refiere este capítulo se adoptará exclusivamente por el Estado miembro de identificación, cuya decisión deberá comunicarse a dicho empresario o profesional por vía electrónica y surtirá efecto:

a) a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la fecha de la indicada comunicación, en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión; o

b) a partir del primer día del mes siguiente a la fecha de la indicada comunicación, en el caso del régimen de importación, salvo que la exclusión derive del incumplimiento reiterado de las normas de este régimen, en que surtirá efectos a partir del día siguiente a la fecha de la indicada comunicación.

Cuando el empresario o profesional actúe con intermediario, el acuerdo de exclusión del intermediario conforme al apartado siguiente supone la exclusión en el régimen de importación de los empresarios o profesionales acogidos al mismo por cuya cuenta actuaba el intermediario. La exclusión de dichos empresarios o profesionales por ese motivo será comunicada a cada uno de ellos y surtirá efectos a partir del primer día del mes siguiente a la fecha de la comunicación, cualquiera que haya sido la causa de exclusión del intermediario.

No obstante lo anterior, cuando la exclusión traiga causa en el cambio de sede de actividad económica o de establecimiento permanente o del lugar de inicio de la expedición o transporte de los bienes por parte del empresario o profesional, surtirá efecto a partir de la fecha de dicho cambio, siempre y cuando el empresario o profesional presente la declaración de modificación a cada uno de los dos Estados miembros de identificación afectados, en la que informe del cambio de Estado miembro de identificación a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquel en que se haya producido el cambio de sede o de establecimiento permanente.

2. La exclusión de un intermediario que actúe por cuenta de un empresario o profesional acogido al régimen de importación se adoptará exclusivamente por el Estado miembro de identificación, cuya decisión deberá serle comunicada por vía electrónica y surtirá efecto a partir del primer día del mes siguiente a la fecha de la indicada comunicación.

No obstante lo anterior, cuando:

a) la exclusión traiga causa en el cambio de sede de actividad económica o de establecimiento permanente, surtirá efecto a partir de la fecha de dicho cambio, siempre y cuando el intermediario presente la declaración de modificación a cada uno de los dos Estados miembros de identificación afectados, en la que informe del cambio de Estado miembro de identificación a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquel en que se haya producido el cambio de sede o de establecimiento permanente; o

b) la exclusión derive del incumplimiento reiterado de las normas del citado régimen, surtirá efectos a partir del día siguiente a la fecha de la indicada comunicación.

En todo caso, el intermediario deberá presentar la declaración-liquidación del último mes natural en el régimen correspondiente a cada empresario o profesional por cuya cuenta actúa.

3. Serán causas de exclusión de los regímenes especiales a que se refiere este capítulo cualesquiera de las que se relacionan a continuación:

a) La presentación por el empresario o profesional de la declaración de cese por haber dejado de realizar las operaciones comprendidas en cualquiera de los regímenes especiales; a tal efecto el empresario o profesional deberá presentar dicha declaración al Estado

miembro de identificación a más tardar el décimo día del mes siguiente a que se produzca dicha situación.

En el caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación la declaración de cese se regula en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septivicies de la Ley del Impuesto.

b) La existencia de hechos que permitan presumir que el empresario o profesional ha dejado de desarrollar sus actividades en cualquiera de los regímenes especiales. Se considerará que se ha producido lo anterior cuando el empresario o profesional no realice en ningún Estado miembro de consumo alguna de las operaciones a que se refieren los regímenes especiales durante un período de dos años.

c) El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes especiales.

d) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales, el cual concurrirá, entre otros, cuando:

a´) se hayan enviado al empresario o profesional comunicaciones o recordatorios de la obligación de presentar una declaración durante los tres periodos de declaración anteriores y no se haya presentado la correspondiente declaración del Impuesto en el plazo de diez días a computar desde el envío de cada recordatorio o comunicación;

b´) se hayan enviado al empresario o profesional comunicaciones o recordatorios de la obligación de efectuar un pago durante los tres periodos de declaración anteriores y no se haya abonado la suma íntegra en el plazo de diez días a computar desde el envío de cada recordatorio o comunicación, a menos que el importe pendiente correspondiente a cada declaración sea inferior a 100 euros;

c´) el empresario o profesional haya incumplido su obligación de poner a disposición del Estado miembro de identificación o del Estado miembro de consumo sus registros por vía electrónica en el plazo de un mes desde el correspondiente recordatorio o comunicación remitido por el Estado miembro de identificación;

d´) el empresario o profesional acogido al régimen de importación utilice de forma reiterada el régimen especial para la importación de bienes con valor intrínseco superior a 150 euros o sujetos a impuestos especiales.

e) Para el empresario o profesional acogido al régimen de importación, que opere a través de un intermediario, que dicho intermediario notifique a la Administración tributaria que ha dejado de representarle; a tal efecto el intermediario deberá notificar este extremo al Estado miembro de identificación a más tardar el décimo día del mes siguiente a que se produzca dicha situación.

Cuando la exclusión traiga causa en los supuestos a que se refiere la letra d) anterior surtirá efectos para un período mínimo de dos años contados a partir de la fecha de efecto de la exclusión y respecto de los tres regímenes especiales.

4. Serán causas de exclusión del intermediario que actúe por cuenta de un empresario o profesional acogido al régimen de importación:

a) La falta de actuación durante dos trimestres naturales como intermediario.

b) El incumplimiento de los requisitos necesarios para actuar como intermediario.

c) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa del citado régimen especial, el cual concurrirá, entre otros, cuando:

a´) se hayan enviado al intermediario comunicaciones o recordatorios de la obligación de presentar una declaración durante los tres periodos de declaración anteriores y no se haya presentado la correspondiente declaración del Impuesto en el plazo de diez días a computar desde el envío de cada recordatorio o comunicación;

b´) se hayan enviado al intermediario comunicaciones o recordatorios de la obligación de efectuar un pago durante los tres periodos de declaración anteriores y no se haya abonado la suma íntegra en el plazo de diez días a computar desde el envío de cada recordatorio o comunicación, a menos que el importe pendiente correspondiente a cada declaración sea inferior a 100 euros;

c´) el intermediario haya incumplido su obligación de poner a disposición del Estado miembro de identificación o del Estado miembro de consumo sus registros por vía

electrónica en el plazo de un mes desde el correspondiente recordatorio o comunicación remitido por el Estado miembro de identificación;

d´) el intermediario incurra en las circunstancias establecidas en el artículo 144.4, letra c), del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En el supuesto de esta letra c), el intermediario no podrá actuar como tal durante los dos años siguientes al mes durante el cual haya sido excluido del régimen especial.

5. Los empresarios o profesionales que hayan sido excluidos del régimen exterior de la Unión o del régimen de la Unión deberán satisfacer directamente ante las autoridades tributarias del Estado miembro de consumo de que se trate todas las obligaciones que les incumban en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido por las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que se generen después de la fecha en que se haya hecho efectiva la exclusión.

Artículo 61 quinquiesdecies. *Obligaciones de información.*

El empresario o profesional, o el intermediario que actúe por su cuenta, en su caso, acogido a cualesquiera de estos regímenes especiales a que se refiere este capítulo deberá presentar una declaración de modificación al Estado miembro de identificación ante cualquier cambio en la información proporcionada al mismo; dicha declaración se deberá presentar a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquel en que se haya producido el cambio correspondiente.

En el caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación la declaración de modificación se regula en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septvicies de la Ley del Impuesto.

Artículo 61 sexiesdecies. *Obligaciones formales.*

1. Los empresarios y profesionales acogidos al régimen exterior de la Unión y al régimen de la Unión han de llevar un registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales, con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del Impuesto. A tal efecto, dicho registro deberá contener la siguiente información:

a) el Estado miembro de consumo en el que hayan realizado las operaciones;

b) el tipo de prestación de servicios realizada o la descripción y la cantidad de los bienes entregados;

c) la fecha de realización de la operación;

d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada;

e) cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible;

f) el tipo del Impuesto aplicado;

g) el importe adeudado del Impuesto con indicación de la moneda utilizada;

h) la fecha y el importe de los pagos recibidos;

i) cualquier anticipo recibido antes de la realización de la operación;

j) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido;

k) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual, tratándose de prestaciones de servicios, y, en el caso de bienes, la información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina la expedición o el transporte de los mismos;

l) cualquier prueba de posibles devoluciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del impuesto aplicado.

2. Los empresarios o profesionales, o los intermediarios que actúen por su cuenta, acogidos al régimen de importación deberán llevar un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del Impuesto. A tal efecto, dicho registro deberá contener la siguiente información:

a) el Estado miembro de consumo en el que se entreguen los bienes;

b) la descripción y la cantidad de los bienes entregados;
c) la fecha de entrega de los bienes;
d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada;
e) cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible;
f) el tipo del Impuesto aplicado;
g) el importe adeudado del Impuesto con indicación de la moneda utilizada;
h) la fecha y el importe de los pagos recibidos;
i) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido;
j) la información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina la expedición o el transporte de los bienes con destino al cliente;
k) cualquier prueba de posibles devoluciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del impuesto aplicado;
l) el número de pedido o el número único de transacción;
m) el número único de expedición cuando el empresario o profesional intervenga directamente en la entrega.

3. La información prevista en los apartados anteriores deberá conservarse de tal manera que permita su disposición por vía electrónica, de forma inmediata y por cada una de las operaciones realizadas y estará disponible tanto para el Estado miembro de consumo como para el Estado miembro de identificación.

4. La expedición de factura, en los casos en que resulte procedente, se determinará y se ajustará conforme con las normas del Estado miembro de identificación.

En el caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación la expedición y entrega de factura se ajustará a lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Artículo 61 septiesdecies. *Condiciones y requisitos para actuar como intermediario en el régimen de importación.*

Para que un operador pueda actuar en el Reino de España como intermediario a efectos del régimen de importación, asumiendo los derechos y obligaciones del régimen en los términos establecidos en el artículo 163 quinvicies.Dos, letra b), de la Ley del Impuesto, deberá cumplir las siguientes condiciones:

a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno.2.º de la Ley del Impuesto.
b) Estar establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.
c) No haber sido condenado o sancionado, dentro los cuatro años anteriores a la presentación de la solicitud para actuar como intermediario, por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública o de una infracción tributaria grave, en relación con su actividad económica, en virtud de sentencia o resolución administrativa firme.

Este requisito se considerará cumplido si ninguna de las personas siguientes se encuentra en la situación del párrafo anterior en relación con su actividad económica, incluida la actividad económica del solicitante, en su caso:

a´) el operador,
b´) el empleado o los empleados encargados de los asuntos aduaneros y/o tributarios,
c´) la persona o las personas encargadas del operador o que controlen su dirección.

No obstante lo anterior, podrá entenderse cumplido este requisito cuando la Administración tributaria considere que una infracción no es relevante, en relación con el número o la magnitud de las operaciones conexas, y no tenga duda alguna en cuanto a la buena fe del solicitante.

Cuando la persona a la que se refiere el inciso c´), distinta del operador, esté establecida o tenga su residencia en un tercer país, la Administración tributaria deberá evaluar el cumplimiento del criterio basándose en los registros y la información de que disponga.

Cuando el operador lleve establecido menos de cuatro años, la Administración tributaria deberá evaluar el cumplimiento del criterio basándose en los registros y la información de que disponga.

d) Solvencia financiera, la cual se considerará acreditada cuando el operador tenga un nivel financiero que le permita cumplir sus compromisos, teniendo debidamente en cuenta las características del tipo de actividad de que se trate.

Este requisito se considerará acreditado cuando el solicitante cumpla las condiciones siguientes:

a´) no está incurso en un procedimiento concursal;

b´) durante los últimos cuatro años anteriores a la presentación de la solicitud para actuar como intermediario, ha cumplido con sus obligaciones financieras en relación con el pago de sus deudas aduaneras y tributarias;

c´) demuestra, sobre la base de los registros y de la información disponibles para los cuatro últimos años anteriores a la presentación de la solicitud, que dispone de capacidad financiera suficiente para cumplir sus obligaciones y hacer frente a sus compromisos relativos a la naturaleza y el volumen de las actividades comerciales, en particular no disponer de activos netos negativos, excepto en caso de que puedan cubrirse.

Si el operador lleva establecido menos de cuatro años, la solvencia financiera se evaluará basándose en los registros y la información disponible.

Se presumirá el cumplimiento de estos requisitos cuando el operador tenga la condición de Operador Económico Autorizado de conformidad con el Código Aduanero de la Unión y sus disposiciones de aplicación.

La Administración tributaria podrá denegar la condición de intermediario a efectos del régimen de importación cuando el operador no cumpla todas las condiciones anteriormente establecidas.

TÍTULO IX

Obligaciones contables de los sujetos pasivos

Artículo 62. *Libros registros del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

1. Los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar, con carácter general y en los términos dispuestos por este reglamento, los siguientes libros registros:

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

2. Lo dispuesto en el apartado anterior no será de aplicación respecto de las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y del recargo de equivalencia, con las salvedades establecidas en las normas reguladoras de dichos regímenes especiales, ni respecto de las entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos realizadas por las personas a que se refiere la letra e) del apartado uno del artículo 5 de la Ley del Impuesto.

3. Los libros o registros, incluidos los de carácter informático que, en cumplimiento de sus obligaciones fiscales o contables, deban llevar los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, podrán ser utilizados a efectos de este impuesto, siempre que se ajusten a los requisitos que se establecen en este reglamento.

4. Quienes fuesen titulares de diversos establecimientos situados en el territorio de aplicación del impuesto podrán llevar, en cada uno de ellos, los libros registros establecidos en el apartado 1, en los que anotarán por separado las operaciones efectuadas desde dichos establecimientos, siempre que los asientos resúmenes de éstos se trasladen a los correspondientes libros registros generales que deberán llevarse en el domicilio fiscal.

5. . El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar, previas las comprobaciones que estime oportunas:

a) La sustitución de los Libros Registros mencionados en el apartado 1 de este artículo por sistemas de registro diferentes, así como la modificación de los requisitos exigidos para las anotaciones registrales, siempre que respondan a la organización administrativa y

contable de los empresarios o profesionales o sujetos pasivos y, al mismo tiempo, quede garantizada plenamente la comprobación de sus obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Que en los libros registro de facturas expedidas y recibidas no consten todas las menciones o toda la información referida en el apartado 3 o en el apartado 4, de los artículos 63 y 64 de este Reglamento, respectivamente, así como la realización de asientos resúmenes con condiciones distintas de las señaladas en el apartado 4 o el apartado 5, respectivamente, de los referidos artículos de este Reglamento, cuando aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, justificantes contables y documentos de Aduanas, dificulten la consignación de dichas menciones e información.

Dichas autorizaciones serán revocables en cualquier momento.

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, los libros registro a que se refiere el apartado 1 de este artículo, deberán llevarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento.

Además, aquellos empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto no mencionados en el párrafo anterior, podrán optar por llevar los libros registro a que se refieren los artículos 40, apartado 1; 47, apartado 2; 61, apartado 2 y el apartado 1 de este artículo, a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los términos establecidos en el artículo 68 bis de este Reglamento.

A efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, se llevarán unos únicos libros registro en los que se anotarán las operaciones de todos los establecimientos situados en el territorio de aplicación del Impuesto.

El suministro electrónico de los registros de facturación se realizará a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante un servicio web o, en su caso, a través de un formulario electrónico, todo ello conforme con los campos de registro que apruebe por Orden el Ministro de Hacienda y Función Pública.

Artículo 62 bis. *Registro de operaciones.*

1. Cuando un empresario o profesional, actuando como tal, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la entrega de bienes o la prestación de servicios a personas que no sean empresarios o profesionales, actuando como tales, y no tenga la condición de sujeto pasivo respecto de dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios, tendrá la obligación de llevar un registro de dichas operaciones.

El registro será lo suficientemente detallado como para permitir a la Administración tributaria comprobar si el impuesto se ha declarado correctamente y su contenido deberá incluir:

a) el nombre, la dirección postal y electrónica o el sitio web del proveedor cuyas entregas o prestaciones se faciliten a través de la utilización de la interfaz electrónica, y si están disponibles:

a´) el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o el número nacional de identificación fiscal del proveedor; y

b´) el número de la cuenta bancaria o el número de la cuenta virtual del proveedor;

b) una descripción de los bienes, su valor, el lugar de llegada de la expedición o transporte, junto con el momento de la entrega y, si se encuentran disponibles, el número de pedido o el número único de transacción;

c) una descripción de los servicios, su valor, información para determinar el lugar y el momento de la prestación y, si se encuentran disponibles, el número de pedido o el número único de transacción.

2. El registro mencionado en el apartado anterior deberá estar por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de los Estados miembros interesados.

El registro se mantendrá por un período de diez años a partir del final del año en que se haya realizado la operación.

Artículo 62 ter. *Contenido de los registros de proveedores de servicios de pago.*

1. Los registros mantenidos por los proveedores de servicios de pago, previstos en artículo 166 quater.a) de la Ley del Impuesto, deberán incluir la siguiente información:

a) el código BIC o cualquier otro código identificador de la entidad que identifique inequívocamente al proveedor de servicios de pago; así como su nombre o razón social y la función que desempeña en nombre del beneficiario;
b) el nombre o nombre comercial del beneficiario, según conste en los registros del proveedor de servicios de pago;
c) si se dispone del mismo, cualquier número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como cualquier otro número de identificación fiscal nacional del beneficiario;
d) el número IBAN o, si no se dispone del mismo, cualquier otro medio identificativo que permita identificar inequívocamente y proporcione la ubicación del beneficiario;
e) el código BIC o cualquier otro código identificador de la entidad que identifique inequívocamente y proporcione la ubicación del proveedor de servicios de pago que actúe en nombre del beneficiario, cuando este último reciba fondos sin disponer de cuenta de pago;
f) si se dispone, la dirección o direcciones del beneficiario según consten en los registros del proveedor de servicios de pago; así como también se informarán si están disponibles, las direcciones del correo electrónico o de las páginas web del beneficiario;
g) los detalles de cualquiera de los pagos transfronterizos a los que se refiere el artículo 166 quater.a) de la Ley del Impuesto;
h) los detalles de cualesquiera devoluciones de pagos reconocidas como tales en relación con los pagos transfronterizos a que se refiere la letra g).

2. La información mencionada en el apartado 1, letras g) y h), incluirá los siguientes datos:

a) la fecha y la hora del pago o de la devolución del pago;
b) el importe y la divisa del pago o de la devolución del pago;
c) el Estado miembro de origen del pago percibido por el beneficiario o en su nombre, el Estado miembro de destino de la devolución, en su caso, y la información utilizada para determinar el origen o el destino del pago o devolución del pago de conformidad con el artículo 166 quinquies de la Ley del Impuesto;
d) cualquier referencia que identifique inequívocamente el pago;
e) en su caso, el dato de que el pago se ha iniciado en los locales físicos del comerciante.

3. Las definiciones previstas en el artículo 166 ter de la Ley del Impuesto serán asimismo de aplicación a efectos de este artículo.
4. La Agencia Estatal de Administración Tributaria garantizará que el tratamiento de la información suministrada, dado su carácter sensible y la necesaria protección de los datos personales, se realice con sujeción a los límites de proporcionalidad y necesidad, de conformidad con la normativa de protección de datos de carácter personal con sujeción a las bases legales del modelo europeo de protección de datos contenido en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de sus datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), así como de la Directiva (UE) 2016/680 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por parte de las autoridades competentes para fines de prevención, investigación, detección o enjuiciamiento de infracciones penales o de ejecución de sanciones penales, y a la libre circulación de dichos datos y por la que se deroga la Decisión Marco 2008/977/JAI del Consejo, así como en los términos establecidos en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de

Datos Personales y garantía de los derechos digitales, y el respeto de los derechos fundamentales y la observancia de los principios reconocidos por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en particular el derecho de protección de los datos de carácter personal.

Artículo 63. *Libro registro de facturas expedidas.*

1. Los empresarios o profesionales deberán llevar y conservar un libro registro de las facturas que hayan expedido, en el que se anotarán, con la debida separación, el total de los referidos documentos.

La misma obligación incumbirá a quienes, sin tener la condición de empresarios o profesionales a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sean sujetos pasivos de éste, en relación con las facturas que expidan en su condición de tales.

2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos o anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo, sobre hojas separadas, que después habrán de ser numeradas y encuadernadas correlativamente para formar el libro mencionado en el apartado anterior.

No obstante, en el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, la llevanza de este libro registro de facturas expedidas deberá realizarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro electrónico de los registros de facturación.

3. En el libro registro de facturas expedidas se inscribirán, una por una, las facturas expedidas y se consignarán el número y, en su caso, serie, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del destinatario, la base imponible de las operaciones, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto y, en su caso, el tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, también la expresión “IVA incluido”, la cuota tributaria y si la operación se ha efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso se deberán incluir las menciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 61 decies de este Reglamento.

Cuando no proceda la emisión de factura rectificativa, se anotarán en el libro registro de facturas expedidas las regularizaciones o ajustes de la base imponible y cuota calculadas inicialmente en operaciones acogidas al régimen especial de las agencias de viajes o al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, consecuencia de descuentos u otras circunstancias posteriores al devengo de la operación.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, se incluirá además la siguiente información:

a) Tipo de factura expedida, indicando si se trata de una factura completa o simplificada.

Los campos de registro electrónico que se aprueben por Orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública podrán exigir que se incluyan otras especificaciones que sirvan para identificar determinadas facturas, como el caso de las facturas expedidas por terceros, así como la identificación de aquellos documentos electrónicos de reembolso, recibos y otros documentos de uso en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional a que se refieren el artículo 9.1.2.ºB) de este Reglamento, y el artículo 16.1 y disposición adicional primera del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

b) Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral a que se refiere el artículo 70 de este Reglamento.

c) Descripción de las operaciones.

d) En el caso de facturas rectificativas se deberán identificar como tales e incluirán la referencia a la factura rectificada o, en su caso, las especificaciones que se modifican.

e) En el caso de facturas que se expidan en sustitución o canje de facturas simplificadas expedidas con anterioridad, se incluirá la referencia de la factura que se sustituye o de la que se canjea o, en su caso, las especificaciones que se sustituyen o canjean.

f) Las menciones a que se refieren el artículo 51 quater y el apartado 2 del artículo 61 quinquies de este Reglamento, y las letras j) y l) a p) del apartado 1 del artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

g) Periodo de liquidación de las operaciones que se registran a que se refieren las facturas expedidas.

h) Indicación de que la operación no se encuentra, en su caso, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

i) En el caso de que la factura haya sido expedida en virtud de una autorización en materia de facturación de las previstas en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación, se incluirá la referencia a la autorización concedida.

j) En el caso de las operaciones a las que sea de aplicación el Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, deberá consignar el importe total de la operación.

k) En el supuesto de las operaciones a las que sea de aplicación el Régimen especial de las agencias de viajes deberá consignar el importe total de la operación.

La persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública podrá mediante Orden ministerial determinar que, junto a lo anterior, se incluya aquella otra información con transcendencia tributaria a que se refieren los artículos 33 a 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

4. La anotación individualizada de las facturas a que se refiere el apartado anterior se podrá sustituir por la de asientos resúmenes en los que se harán constar la fecha en que se hayan expedido, base imponible global correspondiente a cada tipo impositivo, los tipos impositivos, la cuota global de facturas numeradas correlativamente y expedidas en la misma fecha, los números inicial y final de las mismas y si las operaciones se han efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso se deberán incluir las menciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 61 decies de este Reglamento, siempre que se cumplan simultáneamente los siguientes requisitos:

a) Que en las facturas expedidas no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme a lo dispuesto por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

b) Que el devengo de las operaciones documentadas se haya producido dentro de un mismo mes natural.

Igualmente será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

5. **(Suprimido)**

6. Igualmente, deberán anotarse por separado las facturas rectificativas a que se refiere el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, consignando el número, fecha de expedición, identificación del proveedor, base imponible, tipo impositivo y cuota.

Artículo 64. *Libro registro de facturas recibidas.*

1. Los empresarios o profesionales, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberán numerar correlativamente todas las facturas, justificantes contables y documentos de Aduanas correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Esta numeración podrá realizarse mediante series separadas siempre que existan razones objetivas que lo justifiquen.

2. Los documentos a que se refiere el apartado anterior se anotarán en el Libro Registro de facturas recibidas.

En particular, se anotarán las facturas correspondientes a las entregas que den lugar a las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto efectuadas por los empresarios o profesionales.

Igualmente, deberán anotarse las facturas o, en su caso, los justificantes contables a que se refiere el número 4.º del apartado uno del artículo 97 de la Ley del Impuesto.

3. Será válida, sin embargo, la realización de asientos o anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo, sobre hojas separadas que, después, habrán de ser numeradas y encuadernadas correlativamente para formar el libro regulado en este artículo.

No obstante, en el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento la llevanza de este libro registro de facturas recibidas deberá realizarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro electrónico de los registros de facturación.

4. En el libro registro de facturas recibidas se anotarán, una por una, las facturas recibidas y, en su caso, los documentos de aduanas y los demás indicados anteriormente. Se consignarán su número de recepción, la fecha de expedición, la fecha de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior y así conste en el citado documento, el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado a su expedición, la base imponible, determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, y, en su caso, el tipo impositivo, la cuota tributaria y si la operación se encuentra afectada por el régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso se deberán incluir las menciones a que se refiere el apartado 2 del artículo 61 decies de este Reglamento.

En el caso de las facturas a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo, las cuotas tributarias correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a que den lugar las entregas en ellas documentadas habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas.

Igualmente, en el caso de las facturas o, en su caso, de los justificantes contables a que se refiere el párrafo tercero del apartado 2 de este artículo, las cuotas tributarias correspondientes a las entregas de bienes o prestaciones de servicios en ellas documentadas, habrán de calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas o justificantes contables.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, se incluirá además la siguiente información:

a) Número y, en su caso, serie que figure en la factura, que sustituirá al número de recepción utilizado por quienes no estén incluidos en el artículo 62.6 de este Reglamento.

b) Identificación, en su caso, de si se trata de una rectificación registral a que se refiere el artículo 70 de este Reglamento.

c) Descripción de las operaciones.

d) Las menciones a que se refieren el apartado 2 del artículo 61 quinquies de este Reglamento y las letras l) a p) del apartado 1 del artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y si se trata de una adquisición intracomunitaria de bienes.

e) Cuota tributaria deducible correspondiente al periodo de liquidación en que se realiza la anotación. La regularización de la deducción, en su caso, se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 105.Cuatro, 109, 110, 111 y 112 de la Ley del Impuesto, según corresponda, sin que ello implique la modificación de la cuota deducible registrada.

f) Periodo de liquidación en el que se registran las operaciones a que se refieren las facturas recibidas.

g) En el caso de las operaciones a las que sea de aplicación el Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, deberá consignar el importe total de la operación.

h) En el supuesto de las operaciones a las que sea de aplicación el Régimen especial de las agencias de viajes deberá consignar el importe total de la operación.

En el supuesto de operaciones de importación, se consignará la fecha de contabilización de la operación y el número del correspondiente documento aduanero.

El Ministro de Hacienda y Función Pública podrá mediante Orden ministerial determinar que junto a lo anterior se incluya aquella otra información con transcendencia tributaria a que se refieren los artículos 33 a 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

5. Podrá hacerse un asiento resumen global de las facturas recibidas en una misma fecha, en el que se harán constar los números inicial y final de las facturas recibidas asignados por el destinatario, siempre que procedan de un único proveedor, la suma global de la base imponible correspondiente a cada tipo impositivo, la cuota impositiva global y si las operaciones se encuentran afectadas por el régimen especial del criterio de caja, en cuyo caso se deberán incluir las menciones a que se refiere el apartado 2 del artículo 61 decies de este Reglamento, siempre que el importe total conjunto de las operaciones, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido, no exceda de 6.000 euros, y que el importe de las operaciones documentadas en cada una de ellas no supere 500 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido no incluido.

Igualmente será válida la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos

Artículo 65. *Libro Registro de bienes de inversión.*

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que tengan que practicar la regularización de las deducciones por bienes de inversión, según lo dispuesto en los artículos 107 a 110, ambos inclusive, de la Ley del Impuesto, deberán llevar, ajustado a los requisitos formales del artículo 68 de este Reglamento, un Libro Registro de bienes de inversión.

2. En dicho libro se registrarán, debidamente individualizados, los bienes adquiridos por el sujeto pasivo calificados como de inversión según lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley del Impuesto.

3. Asimismo, los sujetos pasivos deberán reflejar en este Libro Registro los datos suficientes para identificar de forma precisa las facturas y documentos de aduanas correspondientes a cada uno de los bienes de inversión asentados.

4. Se anotarán, igualmente, por cada bien individualizado, la fecha del comienzo de su utilización, prorrata anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.

5. En los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización se darán de baja del Libro Registro los bienes de inversión correspondientes, anotando la referencia precisa al asentamiento del Libro Registro de facturas emitidas que recoge dicha entrega, así como la regularización de la deducción efectuada con motivo de la misma, según el procedimiento señalado en el artículo 110 de la Ley del Impuesto.

6. Será válida la realización de asientos o anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas separadas que después habrán de ser numeradas y encuadernadas correlativamente para formar el libro regulado en este artículo.

En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento la llevanza de este libro registro deberá realizarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, debiendo remitirse la totalidad de los registros dentro del plazo de presentación correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural.

No obstante, si dichos sujetos pasivos causaran baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, deberán suministrar la totalidad de los registros dentro del plazo de presentación correspondiente a la última declaración-liquidación del Impuesto que tengan la obligación de presentar salvo en los supuestos de baja de oficio previstos en el artículo 146 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en que el plazo de presentación será el correspondiente al último periodo de liquidación de cada año natural.

Artículo 66. *Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias.*

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar un libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias, en el que se anotarán las que se describen a continuación:

1.º El envío o recepción de bienes para la realización de los informes periciales o trabajos mencionados en la letra b) del número 7.º del apartado uno del artículo 70 de la Ley del Impuesto.

2.º Las transferencias de bienes y las adquisiciones intracomunitarias de bienes comprendidas en el número 3.º del artículo 9 y en el número 2.º del artículo 16 de la Ley del Impuesto, incluidas, en ambos casos, las contempladas en las excepciones correspondientes a los párrafos e), f) y g) del citado número 3.º del artículo 9.

3.º El envío o recepción de los bienes comprendidos en un acuerdo de ventas de bienes en consigna a que se refiere el artículo 9 bis de la Ley del Impuesto.

2. En el mencionado Libro Registro deberán constar los siguientes datos:

A) En relación con las operaciones referidas en los números 1.º y 2.º del apartado anterior:

1.º Operación y fecha de la misma.

2.º Descripción de los bienes objeto de la operación con referencia, en su caso, a su factura de adquisición o título de posesión.

3.º Otras facturas o documentación relativas a las operaciones de que se trate.

4.º Identificación del destinatario o remitente, indicando su número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, razón social y domicilio.

5.º Estado miembro de origen o destino de los bienes.

6.º Plazo que, en su caso, se haya fijado para la realización de las operaciones mencionadas.

B) En relación con las operaciones referidas en el número 3.º del apartado anterior:

a) El vendedor deberá hacer constar los siguientes datos:

1.º El Estado miembro a partir del cual los bienes han sido expedidos o transportados y la fecha de expedición o transporte de los bienes.

2.º El número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del empresario o profesional al que van destinados los bienes, asignado por el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes.

3.º El Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes, el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del depositario de los bienes cuando este es distinto del empresario o profesional mencionado en el número 2.º anterior, la dirección del almacén en el que se almacenan los bienes tras su llegada y la fecha de llegada de los bienes al almacén.

4.º El valor, la descripción y la cantidad de los bienes que han llegado al almacén.

5.º El número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del empresario o profesional a que se refiere el apartado tres, segundo párrafo, letra a´), del artículo 9 bis de la Ley del Impuesto, que sustituye al empresario o profesional al que inicialmente fueron destinados los bienes y la fecha en que tenga lugar la sustitución.

6.º Descripción, base imponible determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, cantidad y precio unitario de los bienes entregados en las condiciones señaladas en el primer guion del apartado dos del artículo 9 bis de la Ley del Impuesto, fecha de dicha entrega y el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del empresario o profesional adquirente.

7.º Descripción, base imponible determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, cantidad y precio unitario de los bienes transferidos en las condiciones señaladas en el primer párrafo del apartado tres del artículo 9 bis de la Ley del Impuesto, fecha en que tuvieron lugar las condiciones que motivaron dicha transferencia de bienes y el motivo por el que se ha producido.

8.º Descripción, cantidad y valor de los bienes devueltos en las condiciones señaladas en el apartado tres, segundo párrafo, letra b´), del artículo 9 bis de la Ley del Impuesto, así como la fecha de la devolución.

b) El empresario o profesional a quien van destinados los bienes y quienes sustituyan a aquel deberán hacer constar los siguientes datos:

1.º El número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del vendedor que transmita los bienes en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna.

2.º La descripción y cantidad de los bienes enviados para ser puestos a su disposición.

3.º La fecha de llegada al almacén de los bienes enviados para ser puestos a su disposición.

4.º Descripción, base imponible determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, cantidad y precio unitario de los bienes adquiridos y fecha en que se realiza la adquisición intracomunitaria de bienes prevista en el segundo guion del apartado dos del artículo 9 bis de la Ley del Impuesto.

5.º Descripción, cantidad y valor de los bienes que son retirados del almacén por el vendedor y dejan de estar a su disposición, así como la fecha en que aquellos se retiran.

6.º Descripción, cantidad y valor de los bienes destruidos o desaparecidos del almacén y la fecha en que se produce o se descubre la destrucción, pérdida o robo de los bienes.

No obstante, este empresario o profesional solo deberá anotar los datos citados en los números 1.º, 2.º y 4.º anteriores, cuando los bienes se expidan o transporten para su depósito a un empresario o profesional distinto de él mismo.

3. En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, la llevanza de este libro registro deberá realizarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de la información del detalle de cada una de las operaciones que se deben anotar en el mismo.

La persona titular del Ministerio de Hacienda determinará la identificación de estos registros mediante Orden ministerial.

Artículo 67. *Contenido de los documentos registrales.*

Los Libros Registros deberán permitir determinar con precisión en cada período de liquidación:

1. El importe total del Impuesto sobre el Valor Añadido que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes.

2. El importe total del Impuesto soportado por el sujeto pasivo por sus adquisiciones o importaciones de bienes o por los servicios recibidos o, en su caso, por los autoconsumos que realice y la cuota tributaria deducible.

3. Respecto a las operaciones reflejadas en el Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias, la situación de los bienes a que se refieren las mismas, en tanto no tenga lugar el devengo de las entregas o adquisiciones intracomunitarias.

Artículo 68. *Requisitos formales.*

1. Todos los libros registro mencionados en este reglamento deberán ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad y exactitud, por orden de fechas, sin espacios en blanco y sin interpolaciones, raspaduras ni tachaduras. Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones registrales.

Las anotaciones registrales deberán hacerse expresando los valores en euros. Cuando la factura se hubiese expedido en una unidad de cuenta o divisa distinta del euro, tendrá que efectuarse la correspondiente conversión para su reflejo en los libros registro.

2. Los requisitos mencionados en el apartado anterior se entenderán sin perjuicio de los posibles espacios en blanco en el libro registro de bienes de inversión, en previsión de la realización de los sucesivos cálculos y ajustes de la prorrata definitiva.

3. Las páginas de los libros registros deberán estar numeradas correlativamente.

4. Lo dispuesto en los apartados anteriores no resultará aplicable a las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, salvo la obligación de expresar los valores en euros.

Artículo 68 bis. *Opción por la llevanza electrónica de los libros registro.*

La opción a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, podrá ejercitarse a lo largo de todo el ejercicio, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal, surtiendo efecto para el primer periodo de liquidación que se inicie después de que se hubiera ejercicio dicha opción.

La opción se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma.

Quienes opten por este sistema de llevanza de los libros registro deberán cumplir con el suministro de los registros de facturación durante al menos el año natural para el que se ejercita la opción.

La renuncia a la opción deberá ejercitarse mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

Los sujetos pasivos inscritos en el registro de devolución mensual que queden excluidos del mismo por aplicación de lo dispuesto en el artículo 30.6 de este Reglamento quedarán asimismo excluidos de la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con efectos desde el primer día del período de liquidación en el que se haya notificado el respectivo acuerdo de exclusión.

El cese en la aplicación del régimen especial del grupo de entidades conforme lo que establece el artículo 163 septies de la Ley del Impuesto determinará, con efectos desde que se produzca aquel, el cese de la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Lo establecido en los dos párrafos anteriores no será de aplicación cuando se trate de empresarios o profesionales cuyo periodo de liquidación siga siendo mensual de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 de este Reglamento.

Artículo 68 ter. *Información a suministrar en relación con el periodo de tiempo anterior a la llevanza electrónica de los libros registros.*

1. Los sujetos pasivos que hayan comenzado a llevar los Libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria desde una fecha diferente al primer día del año natural, quedarán obligados a remitir los registros de facturación del periodo anterior a dicha fecha correspondientes al mismo año natural. Dichos registros deberán contener la información de las operaciones realizadas durante este periodo que deban ser anotadas en los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido de acuerdo con lo establecido en los artículos 63.3, 64.4 y 66.2 de este Reglamento, para las personas y entidades diferentes a las que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento.

Esta información deberá suministrarse identificando que se trata de operaciones correspondientes al periodo de tiempo inmediatamente anterior a la inclusión del sujeto pasivo como obligado a la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con las especificaciones técnicas, procedimiento, formato y diseño que establezca por Orden el Ministro de Hacienda, a que se refieren los artículos 63 y 64 de este Reglamento.

El plazo para remitir los registros de facturación correspondientes a este periodo será el comprendido entre el día de la inclusión y el 31 de diciembre del ejercicio en que se produzca la misma.

2. El libro registro de bienes de inversión, previsto en el artículo 65 de este Reglamento, incluirá las anotaciones correspondientes a todo el ejercicio.

3. Aquella otra información con transcendencia tributaria a que se refieren los artículos 63.3 y 64.4 de este Reglamento incluirá las operaciones correspondientes a todo el ejercicio.

Artículo 69. *Plazos para las anotaciones registrales.*

1. Las operaciones que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes libros registros en el momento en que se realice la

liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones o, en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en período voluntario.

2. No obstante, las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo respecto de las cuales no se expidan facturas deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de la realización de las operaciones o de la expedición de los documentos, siempre que este plazo sea menor que el señalado en el apartado anterior.

3. Las facturas recibidas deberán anotarse en el correspondiente libro registro por el orden en que se reciban, y dentro del período de liquidación en que proceda efectuar su deducción.

4. Las operaciones a que se refiere el artículo 66.1 deberán anotarse en el plazo de siete días a partir del momento de inicio de la expedición o transporte de los bienes a que se refieren.

5. Las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja que hayan de ser objeto de anotación registral deberán hallarse asentadas en los correspondientes Libros Registro generales en los plazos establecidos en los números anteriores como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban completarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones.

Artículo 69 bis. *Plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación.*

1. En el caso de las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, el suministro de los registros de facturación deberá realizarse en los siguientes plazos:

a) La información correspondiente a las facturas expedidas, en el plazo de cuatro días naturales desde la expedición de la factura, salvo que se trate de facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 164.dos de la Ley del Impuesto, en cuyo caso dicho plazo será de ocho días naturales. En ambos supuestos el suministro deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del Impuesto correspondiente a la operación que debe registrarse. No obstante, tratándose de operaciones no sujetas al Impuesto por las que se hubiera debido expedir factura, este último plazo se determinará con referencia a la fecha en que se hubiera realizado la operación.

En los casos en los que no proceda la emisión de factura rectificativa y deba anotarse en el libro registro de facturas expedidas las regularizaciones o ajustes de la base imponible y cuota calculadas inicialmente en operaciones acogidas al régimen especial de las agencias de viajes o al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, consecuencia de descuentos u otras circunstancias posteriores al devengo de la operación, el registro de estas anotaciones deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se hayan advertido estas regularizaciones o ajustes.

b) La información correspondiente a las facturas recibidas, en un plazo de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca el registro contable de la factura y, en todo caso, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se hayan incluido las operaciones correspondientes.

En el caso operaciones de importación, los cuatro días naturales se deberán computar desde que se produzca el registro contable del documento en el que conste la cuota liquidada por las aduanas y en todo caso antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo al que se refiera la declaración en la que se hayan incluido.

c) La información de las operaciones a que se refiere el artículo 66.1, números 1.º y 2.º, de este Reglamento, en un plazo de cuatro días naturales, desde el momento de inicio de la expedición o transporte, o, en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren.

La información de las operaciones a que se refiere el artículo 66.1, número 3.º, de este Reglamento, antes del día 16 del mes siguiente a la fecha de llegada de los bienes al almacén, de la puesta a disposición del adquirente o de la operación que deba registrarse.

d) La información correspondiente a las facturas rectificativas expedidas y recibidas, en el plazo de cuatro días naturales desde la fecha en que se produzca la expedición o el registro contable de la factura, respectivamente.

No obstante, en el caso de que la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas de acuerdo con lo dispuesto en el número 1.º del apartado Dos del artículo 114 de la Ley del Impuesto, el plazo será el previsto en la letra b) anterior para las facturas recibidas.

e) La información correspondiente al documento electrónico de reembolso al que se refiere el artículo 9.1.2.ºB) de este Reglamento, antes del día 16 del mes siguiente al período de liquidación en que se incluya la rectificación del Impuesto correspondiente a la devolución de la cuota soportada por el viajero.

A efectos del cómputo del plazo de cuatro u ocho días naturales a que se refieren las letras a), b), c) y d) anteriores, se excluirán los sábados, los domingos y los declarados festivos nacionales.

2. El suministro de la información correspondiente a las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja deberá realizarse en los plazos establecidos en los apartados anteriores, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban suministrarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones.

La información correspondiente a los cobros y pagos se realizará en el plazo de cuatro días naturales desde el cobro o pago correspondiente.

3. En el caso de rectificaciones registrales a que se refiere el artículo 70 de este Reglamento, el suministro de los registros de facturación que recojan tales rectificaciones deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente al final del periodo en que el obligado tributario tenga constancia del error en que haya incurrido.

Artículo 70. *Rectificación de las anotaciones registrales.*

1. Cuando los empresarios o profesionales hubieran incurrido en algún error material al efectuar las anotaciones registrales a que se refieren los artículos anteriores deberán rectificarlas tan pronto tengan constancia de que se han producido. Esta rectificación deberá efectuarse mediante una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, para cada período de liquidación, el correspondiente impuesto devengado y soportado, una vez practicada dicha rectificación.

Lo anterior resultará de aplicación para las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6 de este Reglamento, conforme establece el apartado 3 del artículo 69 bis del mismo.

2. En caso de tratarse de bienes de inversión, las rectificaciones, en lo que afecten a la regularización de las deducciones por adquisición de aquellos, se anotarán en el libro registro de bienes de inversión junto a la anotación del bien al que se refieran, debiendo identificarse como una rectificación.

TÍTULO X

Gestión del Impuesto

CAPÍTULO I

Liquidación y Recaudación

Artículo 71. *Liquidación del Impuesto. Normas generales.*

1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes.

Los empresarios y profesionales deberán presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, así como la declaración

resumen anual prevista en el apartado 7, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas.

La obligación establecida en los párrafos anteriores no alcanzará a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto.

La obligación de presentar la declaración resumen anual prevista en el apartado 7 no alcanzará a aquellos sujetos pasivos respecto de los que la Administración Tributaria ya posea información suficiente a efectos de las actuaciones y procedimientos de comprobación o investigación, derivada del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte dichos sujetos pasivos o de terceros.

La concreción de los sujetos pasivos a los que afectará la exoneración de la obligación a que se refiere el párrafo anterior se realizará mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

2. Las declaraciones-liquidaciones deberán presentarse directamente o, a través de las Entidades colaboradoras, ante el órgano competente de la Administración tributaria.

3. El período de liquidación coincidirá con el trimestre natural.

No obstante, dicho período de liquidación coincidirá con el mes natural, cuando se trate de los empresarios o profesionales que a continuación se relacionan:

1.º Aquéllos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

2.º Aquéllos que hubiesen efectuado la adquisición de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional a que se refiere el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley del Impuesto, cuando la suma de su volumen de operaciones del año natural inmediato anterior y la del volumen de operaciones que hubiese efectuado en el mismo período el transmitente de dicho patrimonio mediante la utilización del patrimonio transmitido hubiese excedido de 6.010.121,04 euros.

Lo previsto en este número resultará aplicable a partir del momento en que tenga lugar la referida transmisión, con efectos a partir del día siguiente al de finalización del período de liquidación en el curso del cual haya tenido lugar.

A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado uno del artículo 121 de la Ley del Impuesto, se considerará transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional aquélla que comprenda los elementos patrimoniales que constituyan una o varias ramas de actividad del transmitente, en los términos previstos en el artículo 76.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que sea aplicable o no a dicha transmisión alguno de los supuestos de no sujeción previstos en el número 1.º del artículo 7 de la Ley del Impuesto.

3.º Los comprendidos en el artículo 30 de este reglamento autorizados a solicitar la devolución del saldo existente a su favor al término de cada período de liquidación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación incluso en el caso de que no resulten cuotas a devolver a favor de los sujetos pasivos.

4.º Los que apliquen el régimen especial del grupo de entidades que se regula en el capítulo IX del título IX de la Ley del Impuesto.

5.º Los titulares de los depósitos fiscales de gasolinas, gasóleos o biocarburantes incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, así como los empresarios o profesionales que extraigan esos productos de los depósitos fiscales.

4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Función Pública y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación trimestral.

Sin embargo, la declaración-liquidación correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

Las declaraciones-liquidaciones correspondientes a las personas y entidades a que se refiere el artículo 62.6, párrafo primero, de este Reglamento, deberán presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de

liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero.

El Ministro de Hacienda y Función Pública, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía electrónica.

5. En el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos señalados en el apartado anterior, dos declaraciones- liquidaciones por el período de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso, una referida a los hechos imponibles anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores.

En este caso, cuando la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso arroje un saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo podrá compensarse en la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles posteriores a dicha declaración.

En caso de que el sujeto pasivo no opte por la compensación prevista en el párrafo anterior, el saldo a su favor que arroje la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución. En caso de que el sujeto pasivo opte por la indicada compensación, el saldo a su favor que arroje la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles posteriores a la declaración del concurso, una vez practicada la compensación mencionada, estará sujeto a las normas generales sobre compensación y derecho a solicitar la devolución.

6. La declaración-liquidación, con la salvedad prevista en el apartado anterior, será única para cada empresario o profesional, sin perjuicio de lo que se establezca por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas en atención a las características de los regímenes especiales establecidos en el Impuesto, y de lo previsto en la disposición adicional quinta de este Reglamento.

No obstante, el órgano competente de la Administración tributaria podrá autorizar la presentación conjunta, en un sólo documento, de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a diversos sujetos pasivos, en los supuestos y con los requisitos que en cada autorización se establezcan.

Las autorizaciones otorgadas podrán revocarse en cualquier momento.

7. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, se apruebe por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

Los sujetos pasivos incluidos en declaraciones-liquidaciones conjuntas, deberán efectuar igualmente la presentación de la declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos establecidos en el párrafo anterior.

No estarán obligados a presentar la declaración-resumen anual prevista en este apartado aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto ni aquellos sujetos pasivos para los que así se determine por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas en los mismos supuestos a los que se refiere el cuarto párrafo del apartado 1 de este artículo.

8. Deberán presentar declaración-liquidación especial de carácter no periódico, en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas:

1.º Las personas a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, por las entregas de medios de transporte nuevos que efectúen con destino a otro Estado miembro.

2.º Quienes efectúen adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos sujetos al Impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13, número 2.º de la Ley del Impuesto.

3.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales cuando efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes distintos de los medios de transporte nuevos que estén sujetas al Impuesto, así como cuando se reputen empresarios o

profesionales de acuerdo con lo dispuesto por el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto.

4.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción o actividades a las que les sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el régimen especial del recargo de equivalencia, cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto o bien sean los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, de la Ley del Impuesto.

5.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente actividades a las que sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, cuando realicen entregas de bienes de inversión de naturaleza inmobiliaria, sujetas y no exentas del Impuesto, por las cuales están obligados a efectuar la liquidación y el pago del mismo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129, apartado uno, segundo párrafo de la Ley del Impuesto.

6.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente actividades a las que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia, cuando soliciten de la Hacienda Pública el reintegro de las cuotas que hubiesen reembolsado a viajeros, correspondientes a entregas de bienes exentas del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21, número 2.º, de su Ley reguladora, así como cuando realicen operaciones de entrega de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto, salvo que se trate de operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra e), tercer guión, de la Ley del Impuesto.

7.º Cualesquiera otras personas o entidades para los que así se determine por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

9. La Administración Tributaria podrá hacer efectiva la colaboración social en la presentación de declaraciones-liquidaciones por este Impuesto a través de acuerdos con las Comunidades Autónomas y otras Administraciones Públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

Los acuerdos a que se refiere el párrafo anterior podrán referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

1.º Campañas de información y difusión.

2.º Asistencia en la realización de declaraciones-liquidaciones y en su cumplimentación correcta y veraz.

3.º Remisión de declaraciones-liquidaciones a la Administración tributaria.

4.º Subsanación de defectos, previa autorización de los sujetos pasivos.

5.º Información del estado de tramitación de las devoluciones de oficio, previa autorización de los sujetos pasivos.

La Administración Tributaria proporcionará la asistencia necesaria para el desarrollo de las indicadas actuaciones sin perjuicio de ofrecer dichos servicios con carácter general a los sujetos pasivos.

Mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se establecerán los supuestos y condiciones en que las entidades que hayan suscrito los citados acuerdos podrán presentar por medios telemáticos declaraciones-liquidaciones, declaración-resumen anual o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas.

Dicha Orden podrá prever igualmente que otras personas o entidades accedan a dicho sistema de presentación por medios telemáticos en representación de terceras personas.

Artículo 72. *Recaudación del Impuesto. Normas generales.*

El ingreso de las cuotas resultantes de las declaraciones-liquidaciones y la solicitud de las devoluciones a favor del sujeto pasivo se efectuarán en los impresos y en el lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Artículo 73. *Liquidación del impuesto en las importaciones.*

1. Las operaciones de importación sujetas al impuesto se liquidarán simultáneamente con los derechos arancelarios o cuando hubieran debido liquidarse estos de no mediar exención o no sujeción, con independencia de la liquidación que pudiera resultar procedente por cualesquiera otros gravámenes.

Se entenderán incluidas en el párrafo anterior y, por tanto, se liquidarán del mismo modo las mercancías que abandonen las áreas mencionadas en el artículo 23 o se desvinculen de los regímenes enumerados en el artículo 24, ambos de la Ley del Impuesto, con excepción del régimen de depósito distinto de los aduaneros, siempre que la importación de dichas mercancías se produzca de conformidad con lo establecido en el apartado dos del artículo 18 de la misma ley.

2. A estos efectos, los sujetos pasivos que realicen las operaciones de importación deberán presentar en la aduana la correspondiente declaración tributaria, con arreglo al modelo aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda, en los plazos y forma establecidos por la reglamentación aduanera.

3. La liquidación de las operaciones asimiladas a las importaciones se efectuará por el sujeto pasivo en las declaraciones-liquidaciones y con arreglo al modelo que, a tal efecto, determine el Ministro de Economía y Hacienda.

Las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por la realización de operaciones asimiladas a las importaciones serán deducibles en el propio modelo, conforme a los requisitos establecidos en el capítulo I del título VIII de la Ley del Impuesto.

Los plazos y períodos de liquidación son los que se establecen a continuación:

a) Las operaciones comprendidas en los párrafos 1.º, 2.º, 3.º y 4.º del artículo 19 de la Ley del Impuesto se incluirán en una declaración-liquidación que se presentará, ante el órgano competente de la Administración tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los siguientes plazos:

1.º Cuando se trate de las operaciones a que se refieren los párrafos 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19 de la Ley del Impuesto, en los 30 primeros días del mes de enero siguientes al año natural en el que se haya devengado el impuesto.

2.º Cuando se trate de las operaciones comprendidas en el párrafo 4.º del artículo 19 de la Ley del Impuesto, producidas en cada trimestre natural, en los plazos previstos en el artículo 71.4 de este reglamento.

b) Las operaciones descritas en el párrafo 5.º del citado artículo 19 de la Ley del Impuesto, realizadas en los períodos de liquidación a que se refiere el artículo 71.3 de este reglamento, se incluirán en una declaración-liquidación que se presentará ante el órgano correspondiente de la Administración tributaria competente para el control del establecimiento, lugar, área o depósito respectivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los plazos señalados en el artículo 71.4 de este reglamento.

c) Las operaciones del párrafo b) anterior se podrán consignar centralizadamente en una sola declaración-liquidación que se presentará, en los mismos plazos y períodos, ante el órgano competente de la Administración tributaria correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los casos que se indican a continuación:

1.º Cuando la suma de las bases imponibles de las operaciones asimiladas a las importaciones realizadas durante el año natural precedente hubiera excedido de 1.500.000 euros.

2.º Cuando lo autorice la Administración tributaria, a solicitud del interesado.

Artículo 74. *Recaudación del Impuesto en las importaciones.*

1. La recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes a este Impuesto y liquidadas por las Aduanas en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación.

No obstante lo anterior:

a) Cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento, podrá optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, en cuyo caso el plazo de ingreso de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación se corresponderá con el previsto en el artículo 72 de este Reglamento. En el supuesto de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la declaración-liquidación presentada a la Administración del Estado. Tratándose de sujetos pasivos que tributen exclusivamente ante una Administración tributaria Foral, se incluirá en su totalidad en una declaración-liquidación que presenten ante la Administración del Estado en el modelo, lugar, forma y plazos que establezca la persona titular del Ministerio de Hacienda.

La opción deberá ejercerse mediante la presentación de una declaración censal ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia a la misma o la exclusión.

La opción se referirá a todas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo que deban ser incluidas en las declaraciones-liquidaciones periódicas.

La renuncia se ejercerá mediante comunicación al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante presentación de la correspondiente declaración censal y se deberá formular en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La renuncia tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

Los sujetos pasivos que hayan ejercido la opción a que se refiere este apartado quedarán excluidos de su aplicación cuando su periodo de liquidación deje de coincidir con el mes natural.

La exclusión producirá efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales.

b) Cuando los empresarios o profesionales que realicen las operaciones a que se refiere el título IX, capítulo XI, sección 4.ª, de la Ley del Impuesto, no opten por la aplicación del régimen especial previsto en esa sección, la persona que presente los bienes en la Aduana por cuenta de los importadores en el territorio de aplicación del Impuesto podrá optar por una modalidad especial para la declaración y el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente.

Se entenderá realizada dicha opción cuando la persona que presente los bienes en la Aduana declare su intención de hacer uso de la modalidad especial por vía telemática ante la Aduana.

Esta modalidad especial prevista en el artículo 167 bis de la Ley del Impuesto requiere:

a) Haber acreditado la condición de presentador de mercancía por cuenta de los importadores ante la Aduana, en la forma prevista en la normativa aduanera.

b) La presentación de una declaración mensual referida a todas las mercancías importadas de acuerdo con las formalidades aduaneras a que refiere el artículo 143 bis del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión, por cuenta de los importadores, salvo que se pruebe la reexportación o se hubiere acordado la destrucción o el abandono, en la forma que disponga la normativa aduanera.

c) Llevar un registro de las operaciones incluidas en la declaración presentada con arreglo a la modalidad especial. A tal efecto, dicho registro deberá contener, por cada mes natural y para cada envío, la siguiente información:

a´) el número de identificación de la declaración de importación presentada;

b´) la fecha de presentación en Aduana de los bienes;

c´) el número de la declaración o notificación de reexportación o, en su caso, de la prueba de destrucción o abandono del territorio de aplicación del Impuesto, sobre envíos de bienes no entregados o rechazados por el destinatario;

d´) el número de identificación del envío;

e´) lugar y fecha de entrega de la mercancía y número de identificación de la persona a quien se efectúa;

f´) el valor intrínseco de los bienes;

g´) el importe del Impuesto recaudado;

h´) identificación de la persona de la que ha recibido el ingreso de la cuota del Impuesto, si es distinta del importador;

i´) prueba, en los términos previstos en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, del impago del Impuesto sobre envíos de bienes no entregados o rechazados por el destinatario, incluido el valor intrínseco de cada uno;

j´) identificación del número de la declaración mensual a través de la cual se efectúa el ingreso de las cuotas devengadas con ocasión de dicha importación.

El registro deberá estar por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de la Administración tributaria y se mantendrá por un período de cuatro años a partir del final del año en que se haya realizado la operación.

2. La recaudación e ingreso de las deudas liquidadas en los regímenes de viajeros, postales y etiqueta verde se efectuarán en la forma prevista para los correspondientes derechos arancelarios liquidados.

3. La aduana podrá exigir que se constituya garantía suficiente en las siguientes operaciones de tráfico exterior:

a) Aquéllas en que la aplicación de exenciones o bonificaciones dependa del cumplimiento por el contribuyente de determinados requisitos.

b) Cuando concurran circunstancias que así lo aconsejen.

La garantía tendrá por objeto asegurar el pago de la deuda en caso de incumplimiento de las condiciones o requisitos del beneficio fiscal aplicado, o de las especiales circunstancias que puedan darse en la operación.

Artículo 74 bis. *Autoliquidaciones rectificativas.*

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

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el motivo de la rectificación del obligado tributario sea exclusivamente la alegación razonada de una eventual vulneración por la norma aplicada en la autoliquidación previa de los preceptos de otra norma de rango superior legal, constitucional, de Derecho de la Unión Europea o de un Tratado o Convenio internacional se podrá instar la rectificación a través del procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y desarrollado en los artículos 126 a 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Si este motivo concurriese con otros de distinta naturaleza, por estos últimos el obligado tributario deberá presentar una autoliquidación rectificativa.

Lo establecido en este apartado, no se aplicará a:

a) Las rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios a las que se refiere el artículo 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

b) Las modificaciones de cuotas correspondientes a operaciones acogidas a los regímenes especiales regulados en el capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.

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

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

4. La autoliquidación rectificativa podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad. En particular:

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

b) En los casos no contemplados en la letra anterior, cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la obligación de abono de intereses de demora conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 120 de dicha Ley.

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

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

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

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

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

Téngase en cuenta que este artículo, añadido por la disposición final 3 del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, Ref. BOE-A-2024-1771, entra en vigor cuando lo haga la orden ministerial aprobada por la persona titular del Ministerio de Hacienda por la que se aprueben los correspondientes modelos de declaración, según establece su disposición final 11.d).

CAPÍTULO II

Liquidación provisional de oficio

Artículo 75. *Supuestos de aplicación.*

1. La Administración tributaria practicará liquidaciones provisionales de oficio cuando el sujeto pasivo incumpla el deber de autoliquidar el Impuesto en los términos prescritos en el capítulo anterior de este Reglamento y no atienda al requerimiento para la presentación de declaración-liquidación por ella formulado.

2. Las Delegaciones o Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en cuya circunscripción los sujetos pasivos deban efectuar la presentación de sus declaraciones-liquidaciones, impulsarán y practicarán las liquidaciones a que se refiere el apartado anterior.

3. Las liquidaciones provisionales de oficio determinarán la deuda tributaria estimada que debería haber autoliquidado el sujeto pasivo, abriéndose, en su caso, el correspondiente expediente sancionador de acuerdo con lo previsto en el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

Artículo 76. *Procedimiento.*

1. Transcurridos treinta días hábiles desde la notificación al sujeto pasivo del requerimiento de la Administración tributaria para que efectúe la presentación de la declaración-liquidación que no realizó en el plazo reglamentario, podrá iniciarse el procedimiento para la práctica de la liquidación provisional de oficio, salvo que en el indicado plazo se subsane el incumplimiento o se justifique debidamente la inexistencia de la obligación.

2. La liquidación provisional de oficio se realizará en base a los datos, antecedentes, elementos, signos, índices o módulos de que disponga la Administración tributaria y que sean relevantes al efecto, en especial los establecidos para determinados sectores en el régimen simplificado de este Impuesto.

3. El expediente se pondrá de manifiesto al sujeto afectado para que, en el plazo improrrogable de diez días, efectúe las alegaciones que tenga por conveniente.

4. La Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria practicará la liquidación provisional de oficio con posterioridad a la recepción de las alegaciones del sujeto pasivo o de la caducidad de dicho trámite.

5. La resolución será incorporada al expediente y se notificará a los interesados en el plazo de diez días a contar desde su fecha.

Artículo 77. *Efectos de la liquidación provisional de oficio.*

1. Las liquidaciones provisionales de oficio serán inmediatamente ejecutivas, sin perjuicio de las correspondientes reclamaciones que puedan interponerse contra ellas de acuerdo con lo establecido por las leyes.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en este capítulo, la Administración podrá efectuar ulteriormente la comprobación de la situación tributaria de los sujetos pasivos, practicando las liquidaciones definitivas que procedan, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 120 y siguientes de la Ley General Tributaria.

CAPÍTULO III

Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias

Artículo 78. *Declaración recapitulativa.*

Los empresarios y profesionales deberán presentar una declaración recapitulativa de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes y de las prestaciones y adquisiciones intracomunitarias de servicios que realicen en la forma que se indica en el presente capítulo.

Artículo 79. *Obligación de presentar la declaración recapitulativa.*

1. Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los empresarios y profesionales, incluso cuando tengan dicha condición con arreglo a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto, que realicen cualquiera de las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro que se encuentren exentas en virtud de lo dispuesto en los apartados uno, dos, tres y cuatro del artículo 25 de la Ley del Impuesto.

Se incluirán entre estas operaciones las transferencias de bienes comprendidas en el número 3.º del artículo 9 de la Ley del Impuesto y, en particular, las entregas ulteriores de bienes cuya importación hubiera estado exenta de acuerdo con lo dispuesto en el número 12.º del artículo 27 de la Ley del Impuesto.

Quedarán excluidas de las entregas de bienes a que se refiere este número las siguientes:

a) Las que tengan por objeto medios de transporte nuevos realizadas a título ocasional por las personas comprendidas en la letra e) del apartado uno del artículo 5 de la Ley del Impuesto.

b) Las realizadas por sujetos pasivos del Impuesto para destinatarios que no tengan atribuido un número de identificación a efectos del citado tributo en cualquier otro Estado miembro de la Comunidad.

2.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto realizadas por personas o entidades identificadas a efectos del mismo en el territorio de aplicación del Impuesto.

Se incluirán entre estas operaciones las transferencias de bienes desde otro Estado miembro a que se refiere el número 2.º del artículo 16 de la Ley del Impuesto y, en particular, las adquisiciones intracomunitarias de bienes que hayan sido previamente importados en otro Estado miembro donde dicha importación haya estado exenta del Impuesto en condiciones análogas a las establecidas por el apartado 12.º del artículo 27 de la Ley del Impuesto.

3.º Las prestaciones intracomunitarias de servicios.

A efectos de este Reglamento, se considerarán prestaciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entiendan prestadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

b) Que estén sujetas y no exentas en otro Estado miembro.

c) Que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y radique en dicho Estado miembro la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, o que dicho destinatario sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero tenga asignado un número de identificación a efectos del Impuesto suministrado por ese Estado miembro.

d) Que el sujeto pasivo sea dicho destinatario.

4.º Las adquisiciones intracomunitarias de servicios.

A efectos de este Reglamento, se considerarán adquisiciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el territorio de aplicación del Impuesto que sean prestadas por un empresario o profesional cuya sede de actividad económica o establecimiento permanente desde el que las preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en la Comunidad pero fuera del territorio de aplicación del Impuesto y el sujeto pasivo sea el destinatario.

5.º Las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a que se refiere el apartado tres del artículo 26 de la Ley del Impuesto, realizadas en otro Estado miembro utilizando un número de identificación a efectos de Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por la Administración tributaria española.

2. También estará obligado a presentar la declaración recapitulativa el vendedor que expida o transporte bienes a otro Estado miembro en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna a que se refiere el artículo 9 bis de la Ley del Impuesto.

Artículo 80. *Contenido de la declaración recapitulativa.*

1. La declaración recapitulativa deberá contener la siguiente información:

1.º Los datos de identificación de los proveedores y adquirentes de los bienes y los prestadores y destinatarios de los servicios, así como la base imponible total relativa a las operaciones efectuadas con cada uno de ellos.

Si la contraprestación de las operaciones se hubiese establecido en una unidad de cuenta distinta del euro, la base imponible de las referidas operaciones deberá reflejarse en euros con referencia a la fecha del devengo.

2.º En los casos de transferencia de bienes comprendidos en el apartado 3.º del artículo 9 y en el apartado 2º del artículo 16 de la Ley del Impuesto, deberá consignarse el número de identificación asignado al sujeto pasivo en el otro Estado miembro.

3.º En las operaciones a que se refiere el número 5.º del apartado 1 del artículo 79 de este Reglamento, se deberán consignar separadamente las entregas subsiguientes, haciendo constar, en relación con ellas, los siguientes datos:

a) El número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que utilice el empresario o profesional para la realización de las citadas operaciones.

b) El número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, suministrado por el adquirente de dicha entrega subsiguiente.

c) El importe total de las entregas efectuadas por el sujeto pasivo en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte de bienes correspondiente a cada destinatario de las mismas.

4.º En el caso de envíos de bienes en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna a que se refiere el artículo 9 bis de la Ley del Impuesto, el vendedor deberá consignar:

a) El número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del empresario o profesional al que van destinados los bienes asignado por el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes.

b) El número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del empresario o profesional a que se refiere el apartado tres, segundo párrafo, letra a´), del artículo 9 bis de la Ley del Impuesto que sustituye al empresario o profesional al que inicialmente fueron destinados los bienes en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna.

c) El importe inicial estimado del valor de los bienes expedidos o transportados a otro Estado miembro en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna.

2. Los datos contenidos en la declaración recapitulativa deberán rectificarse cuando se haya incurrido en errores o se hayan producido alteraciones derivadas de las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

En el caso previsto en el número 4.º del apartado anterior, el vendedor deberá comunicar cualquier modificación de la información presentada.

3. Las operaciones deberán consignarse en la declaración recapitulativa correspondiente al período de declaración en el que se hayan devengado.

En el supuesto del número 4.º del apartado 1 anterior la información mencionada se consignará en la declaración recapitulativa correspondiente:

– Al periodo de declaración relativo a la fecha de la expedición o transporte de los bienes, en el supuesto previsto en la letra a);

– al período de declaración en el que se hayan anotado en el libro registro al que se refiere el artículo 66.B), letra a), de este Reglamento los datos identificativos del empresario o profesional que sustituye al empresario o profesional al que inicialmente fueron destinados

los bienes en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna, en el supuesto previsto en la letra b).

En los supuestos a que se refiere el primer párrafo del apartado 2 anterior, la rectificación se anotará en la declaración recapitulativa del período de declaración en el que haya sido notificada al destinatario de los bienes o servicios.

Artículo 81. *Lugar, forma y plazos de presentación de la declaración recapitulativa.*

1. La presentación de la declaración recapitulativa se realizará en el lugar, forma y a través del modelo aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda.

2. El período de declaración y los plazos para la presentación de la declaración recapitulativa serán los siguientes:

1.º Con carácter general, la declaración recapitulativa deberá presentarse por cada mes natural durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente, salvo la correspondiente al mes de julio, que podrá presentarse durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre.

2.º Cuando ni durante el trimestre de referencia ni en cada uno de los cuatro trimestres naturales anteriores el importe total acumulado de las entregas de bienes que deban consignarse en la declaración recapitulativa y de las prestaciones intracomunitarias de servicios efectuadas sea superior a 50.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, la declaración recapitulativa deberá presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente período trimestral.

Si al final de cualquiera de los meses que componen cada trimestre natural se superara el importe mencionado en el párrafo anterior, deberá presentarse una declaración recapitulativa para el mes o los meses transcurridos desde el comienzo de dicho trimestre natural durante los veinte primeros días naturales inmediatos siguientes.

3. En todos los casos a que se refiere el apartado 2 este artículo, la declaración recapitulativa correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

CAPÍTULO III BIS

Declaración relativa a los registros mantenidos por proveedores de servicios de pago

Artículo 81 bis. *Obligación de presentar la declaración relativa a los registros mantenidos por proveedores de servicios de pago, plazo, forma y modelo.*

1. Los proveedores de servicios de pago referidos en el artículo 166 quater de la Ley del Impuesto deberán presentar una declaración relativa a los registros que están obligados a mantener conforme a lo previsto en ese artículo.

2. Esa declaración deberá presentarse antes de que finalice el mes siguiente al correspondiente trimestre natural.

3. La presentación de la citada declaración se realizará en la forma y modelo que apruebe la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

CAPÍTULO IV

Representante fiscal

Artículo 82. *Obligaciones de los sujetos pasivos no establecidos.*

1. De conformidad con lo previsto en el artículo 164.Uno.7.º de la Ley del Impuesto, y sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 siguiente, los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto vendrán obligados a nombrar y poner en conocimiento de la Administración tributaria, con anterioridad a la realización de las operaciones sujetas, una persona física o jurídica con domicilio en dicho territorio para que les represente en

relación con el cumplimiento de las obligaciones establecidas en dicha Ley y en este Reglamento.

Esta obligación no existirá en relación con los sujetos pasivos que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, en otro Estado miembro de la Comunidad o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad o que se acojan a los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios regulados en el capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto.

2. Los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que realicen exclusivamente las operaciones exentas contempladas en los artículos 23 y 24 de la Ley del Impuesto no tendrán que cumplir las obligaciones formales a que se refiere el artículo 164 de la misma ley.

3. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de lo previsto en el artículo 119 bis.Uno.1.º de la Ley del Impuesto.

CAPÍTULO V

Infracciones simples

Artículo 83. *Sujetos pasivos acogidos al régimen del recargo de equivalencia.*

Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia no incurrirán en la infracción simple tipificada en el número 1. del apartado dos del artículo 170 de la Ley del Impuesto, cuando efectúen la comunicación a que se refiere el mencionado precepto mediante escrito presentado en la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal.

Disposición adicional primera. *Revocación de renuncia a la estimación objetiva.*

1. Con carácter excepcional, los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que hubieran renunciado para el año 1992 a la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva, podrán revocar dicha renuncia para 1993.

2. Igualmente, los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Valor Añadido que hubieran renunciado para el año 1992 a la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva y al régimen especial simplificado podrán revocar dicha renuncia para 1993.

3. La revocación de la renuncia a que se refieren los apartados anteriores podrá efectuarse durante el mes de febrero de 1993, de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, profesionales y otros obligados tributarios.

4. Se entenderá que revocaron su renuncia para 1992 a la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en su caso, al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos sujetos pasivos que durante dicho año, hayan efectuado sus pagos fraccionados o ingresado sus declaraciones-liquidaciones con arreglo a la normativa reguladora de dichos regímenes.

Disposición adicional segunda. *Devoluciones a comerciantes minoristas en régimen especial del recargo de equivalencia, como consecuencia de la nueva regulación de los tipos reducidos del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

1. Los sujetos pasivos del Impuesto en régimen especial del recargo de equivalencia, que a 31 de diciembre de 1992, tuvieran existencias finales de bienes que en virtud de lo dispuesto en esta Ley deban tributar al tipo reducido, podrán solicitar la devolución de la diferencia entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo soportados en su adquisición y los que resulten aplicables a las entregas de dichos bienes, a partir de 1 de enero de 1993, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Los sujetos pasivos deberán confeccionar un inventario de sus existencias a 31 de diciembre de 1992.

2. Cuando la adquisición de los bienes que figuran en el inventario citado se haya efectuado antes del año 1992, deberá acreditarse que dichos bienes figuran comprendidos, igualmente, en los inventarios de existencias del contribuyente de los años correspondientes.

3. Deberá acreditarse, en relación con los bienes inventariados por los que se pretenda la devolución, que en su adquisición se soportó la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia.

2. Del importe de la devolución, así determinado, se deducirá el importe de la diferencia en más que debería ingresar el sujeto pasivo por los bienes que figuren en sus existencias finales a 31 de diciembre de 1992, cuyo tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido o cuyo recargo de equivalencia se incrementen en 1993, respecto de los soportados con ocasión de su adquisición.

3. La solicitud a que se refiere la presente disposición se efectuará en el mes de febrero de 1993, en el modelo que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

4. Para la práctica de las devoluciones previstas en esta disposición, los órganos competentes de la Administración tributaria podrán autorizar que se tramiten expedientes colectivos de devolución respecto de las solicitudes cuyas características lo aconsejen.

5. La devolución tendrá carácter provisional a reserva de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos.

Disposición adicional tercera. *Períodos de declaración.*

Las referencias contenidas en las normas tributarias al artículo 172 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, se entenderán efectuadas, a partir de la entrada en vigor del presente Reglamento, a su artículo 71.

Disposición adicional cuarta. *Disposiciones que continúan en vigor.*

1. Seguirán en vigor las disposiciones que se indican a continuación:

a) El Real Decreto 669/1986, de 21 de marzo, por el que se precisa el alcance de la sustitución de determinados impuestos por el Impuesto sobre el Valor Añadido, en aplicación de convenios con los Estados Unidos de América, salvo lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 3.

b) El Real Decreto 1617/1990, de 14 de diciembre, por el que se precisa el alcance de determinadas exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, en aplicación del Convenio de 30 de mayo de 1975, por el que se crea la Agencia Espacial Europea.

Las solicitudes de devolución que procedan en cumplimiento de lo establecido en el artículo 2 del referido real decreto deberán referirse a las cuotas soportadas en cada trimestre natural y se formularán ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo de los seis meses siguientes a la terminación del período a que correspondan.

Disposición adicional quinta. *Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.*

En los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa a los que se refiere la disposición adicional sexta de la Ley del Impuesto, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquellos procedimientos, para expedir la factura en que se documente la operación y efectuar, en su caso, la renuncia a las exenciones previstas en el apartado dos del artículo 20 de dicha Ley; asimismo, están facultados a repercutir la cuota del Impuesto en la factura que se expida, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante, salvo en los supuestos de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de la Ley del Impuesto.

En dichos procedimientos resultarán de aplicación las siguientes reglas:

1.ª El ejercicio por el adjudicatario de estas facultades deberá ser manifestado por escrito ante el órgano judicial o administrativo que esté desarrollando el procedimiento respectivo, de forma previa o simultánea al pago del importe de la adjudicación.

En esta comunicación se hará constar, en su caso, el cumplimiento de los requisitos que se establecen por el artículo 8 de este Reglamento para la renuncia a la exención de las operaciones inmobiliarias, así como el ejercicio de la misma.

El adjudicatario quedará obligado a poner en conocimiento del sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a dicha operación, o a sus representantes, que ha ejercido estas facultades, remitiéndole copia de la comunicación presentada ante el órgano judicial o administrativo, en el plazo de los siete días siguientes al de su presentación ante aquel. No será obligatoria dicha remisión cuando se trate de entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el adjudicatario sea el sujeto pasivo de las mismas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de la Ley del Impuesto.

El ejercicio de esta facultad por el adjudicatario determinará que el sujeto pasivo o sus representantes no puedan efectuar la renuncia a las exenciones prevista en el apartado dos del artículo 20 de la Ley del Impuesto, ni proceder a la confección de la factura en que se documente la operación, ni incluir dicha operación en sus declaraciones-liquidaciones, ni ingresar el Impuesto devengado con ocasión de la misma.

2.ª La expedición de la factura en la que se documente la operación deberá efectuarse en el plazo a que se refiere el artículo 11 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, tomando como fecha de devengo aquella en la que se dicta el decreto de adjudicación.

Dicha factura será confeccionada por el adjudicatario, y en ella se hará constar, como expedidor de la misma, al sujeto pasivo titular de los bienes o servicios objeto de la ejecución y, como destinatario de la operación, al adjudicatario.

Estas facturas tendrán una serie especial de numeración.

El adjudicatario remitirá una copia de la factura al sujeto pasivo del Impuesto, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha de su expedición, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

3.ª El adjudicatario efectuará la declaración e ingreso de la cuota resultante de la operación mediante la presentación de una declaración-liquidación especial de carácter no periódico de las que se regulan en el apartado 8 del artículo 71 de este Reglamento.

El adjudicatario remitirá una copia de la declaración-liquidación, en la que conste la validación del ingreso efectuado, al sujeto pasivo, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha del mencionado ingreso, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

No se aplicará lo anterior cuando se trate de entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que el adjudicatario sea el sujeto pasivo de las mismas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2.º de la Ley del Impuesto.

4.ª Cuando no sea posible remitir al sujeto pasivo, o a sus representantes, la comunicación del ejercicio de estas facultades, la copia de la factura o de la declaración-liquidación a que se refieren las reglas 1.ª, 2.ª y 3.ª anteriores por causa no imputable al adjudicatario, dichos documentos habrán de remitirse, en el plazo de siete días desde el momento en que exista constancia de tal imposibilidad, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, indicando tal circunstancia.

Disposición adicional sexta. *Obligación de gestión de determinadas tasas y precios, que constituyan contraprestación de operaciones realizadas por la Administración, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.*

1. Los contribuyentes y los sustitutos del contribuyente, así como quienes vengan obligados legalmente en su plazo voluntario a recaudar, por cuenta del titular o del concesionario de un servicio o actividad pública, las tasas o precios que constituyan las contraprestaciones de aquéllas estarán sometidos, cuando la operación esté sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, a las siguientes obligaciones:

a) Exigir el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la citada operación al contribuyente de la tasa o al usuario o destinatario del servicio o actividad de que se trate.

b) Expedir la factura relativo a dicha operación a que se refiere el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. Esta obligación se cumplirá de acuerdo con lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. No obstante, el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar fórmulas simplificadas para el cumplimiento de esta obligación.

c) Abonar al sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido el importe que haya percibido por aplicación de lo previsto en el párrafo a) anterior en la misma forma y plazos que los establecidos para el ingreso de la tasa o precio correspondiente.

2. En los supuestos a los que se refiere el apartado anterior, los usuarios o destinatarios del servicio o actividad estarán obligados a soportar la traslación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente, en las condiciones establecidas en dicho apartado.

Disposición adicional séptima. *Referencia normativa.*

Los términos "la Comunidad" y "la Comunidad Europea", que se recogen en este Reglamento, se entenderán referidos a "la Unión", los términos "de las Comunidades Europeas" o "de la CEE" se entenderán referidos a "de la Unión Europea", y los términos "comunitario", "comunitaria", "comunitarios" y "comunitarias" se entenderán referidos a "de la Unión".

Disposición adicional octava. *Recaudación en período ejecutivo de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación.*

El período ejecutivo de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, para aquéllos sujetos pasivos que hayan ejercitado la opción por el sistema de diferimiento del ingreso previsto en el artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor añadido, se iniciará al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso de la correspondiente declaración-liquidación, respecto de las cuotas liquidadas y no incluidas en la misma por el sujeto pasivo; a tal efecto, se entenderá que las cuotas consignadas en la declaración-liquidación corresponden a las cuotas liquidadas de acuerdo con la fecha de cada una de las liquidaciones, iniciándose por la fecha más antigua correspondiente al período.

Disposición transitoria primera. *Autorizaciones de declaraciones-liquidaciones conjuntas correspondientes a varios sujetos pasivos.*

En relación con lo previsto en el artículo 71, apartado 5, párrafo segundo de este Reglamento, mantendrán su validez a partir de 1 de enero de 1993 las autorizaciones concedidas por la administración tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 172, número 5 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre.

Disposición transitoria segunda. *Entregas de bienes anteriores al año 1993.*

A efectos de lo dispuesto en el artículo 81, apartado 3, número 2º., de este Reglamento, en el ejercicio de 1993 se considerarán como entregas de bienes exentas las exportaciones de bienes realizadas durante 1992 con destino a otros Estados miembros.

Disposición transitoria tercera. *Límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca para el ejercicio 2017.*

Para el ejercicio 2017, la magnitud de 150.000 euros a que se refieren la letra b), párrafo a`) y la letra f) del apartado 1 del artículo 36 así como las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 43, queda fijada en 250.000 euros.

Disposición transitoria cuarta. *Baja extraordinaria en el registro de devolución mensual y renuncia extraordinaria a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades durante el año 2017.*

(Anulada)

Disposición transitoria quinta. *Opción por llevar los libros registros a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado para el año 2017.*

(Anulada)

Disposición transitoria sexta. *Procedimiento para la aplicación de la exención de las entregas de bienes en régimen de viajeros durante el ejercicio 2018.*

Durante el ejercicio 2018 podrá utilizarse la factura en lugar del documento electrónico de reembolso al que refieren la letra B) del número 2.º del apartado 1 del artículo 9, en el procedimiento para la aplicación de la exención de las entregas de bienes en régimen de viajeros.

§ 22

Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 274, de 16 de octubre de 2020
Última modificación: 1 de julio de 2022
Referencia: BOE-A-2020-12356

FELIPE VI

REY DE ESPAÑA

A todos los que la presente vieren y entendieren.

Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente ley:

PREÁMBULO

Desde el año 2013 España forma parte del grupo de países de la Unión Europea en el procedimiento de cooperación reforzada para la adopción de una Directiva sobre la implantación armonizada de un Impuesto sobre Transacciones Financieras, conjuntamente con Alemania, Francia, Austria, Bélgica, Eslovaquia, Eslovenia, Grecia, Italia y Portugal.

Durante estos años, a pesar de los avances en la configuración del impuesto, no ha sido posible alcanzar un acuerdo que dé lugar a la aprobación de la Directiva. Teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde entonces, y sin abandonar el procedimiento de cooperación reforzada de cara al establecimiento de un impuesto armonizado, se considera oportuno establecer a nivel nacional el Impuesto sobre las Transacciones Financieras, con la finalidad de contribuir al objetivo de consolidación de las finanzas públicas, y reforzar el principio de equidad del sistema tributario, habida cuenta que las operaciones que ahora se someten a tributación con carácter general no se encuentran sujetas efectivamente a impuesto alguno en el ámbito de la imposición indirecta.

La configuración del impuesto sigue la línea adoptada por países de nuestro entorno, entre los que cabe citar a Francia e Italia, contribuyendo de esta forma a una mayor coordinación de estos gravámenes en el ámbito europeo.

Así, el hecho imponible del impuesto está constituido por la adquisición onerosa de acciones de sociedades españolas, con independencia de la residencia de las personas o entidades que intervengan en la operación.

Por tanto, se establece como principio de imposición el denominado principio de emisión, por considerarse que de esta manera se minimiza el riesgo de deslocalización de los intermediarios financieros en comparación con el principio de residencia, habida cuenta de que se someten a tributación acciones de sociedades españolas, cualquiera que sea la

residencia o el lugar de establecimiento del intermediario financiero o el lugar en que se negocien.

Asimismo se someten a gravamen los certificados de depósito representativos de las acciones anteriormente citadas.

Ahora bien, el impuesto no se aplica a toda adquisición de acciones de sociedades españolas, sino que se limita a las acciones de aquellas sociedades que tengan acciones admitidas a negociación en un mercado regulado, con independencia de que la transacción se ejecute o no en un centro de negociación, y que además tengan un valor de capitalización bursátil superior a 1.000 millones de euros. Con este umbral se pretende que el impuesto afecte lo menos posible a la liquidez del mercado, al tiempo que se garantiza un porcentaje muy elevado de la recaudación potencial del impuesto.

Se declaran exentas determinadas operaciones propias del mercado primario, las necesarias para el correcto funcionamiento de los mercados, las que vengan originadas por operaciones de reestructuración empresarial o por medidas de resolución, las que se realicen entre sociedades del mismo grupo y las cesiones de carácter temporal.

Se establece el devengo del impuesto en el momento en que se lleve a cabo la anotación a favor del contribuyente de los valores objeto de la adquisición onerosa que constituye el hecho imponible, ya se efectúe dicha anotación en una cuenta de valores o en los libros en una entidad financiera que preste el servicio de depósito o custodia, o en los registros de un depositario central de valores o en los que lleven sus entidades participantes.

La base imponible es el importe de la contraprestación, sin incluir los gastos asociados a la transacción. No obstante, se establecen determinadas reglas especiales en aquellos supuestos en los que la adquisición de los valores deriva de la ejecución o liquidación de obligaciones o bonos convertibles o canjeables, de instrumentos financieros derivados, o de cualquier instrumento o contrato financiero, así como en el caso de adquisiciones y transmisiones realizadas en el mismo día.

Es contribuyente del impuesto el adquirente de los valores. Es sujeto pasivo, con carácter general, el intermediario financiero que transmita o ejecute la orden de adquisición, ya actúe por cuenta propia, en cuyo caso será sujeto pasivo a título de contribuyente, o por cuenta de terceros, en cuyo caso tendrá la condición de sustituto del contribuyente.

Por último, en relación con la declaración e ingreso del impuesto, la Ley prevé el desarrollo reglamentario del procedimiento y de los supuestos en los que un depositario central de valores establecido en territorio español sea quien, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, efectúe la declaración y el ingreso de la deuda tributaria. De esta forma se permite lograr un alto grado de automatización en su gestión.

Para los supuestos en que no resulte aplicable el procedimiento anterior se establece con carácter general el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo.

A estos efectos, y con la finalidad de garantizar la efectividad del impuesto con independencia del lugar donde se realicen las operaciones gravadas, la Administración tributaria española utilizará todos los instrumentos legales de obtención de información previstos por la normativa. En particular, los previstos en los tratados y convenios internacionales así como en el acervo comunitario, tales como los regulados en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

Finalmente debe subrayarse que conforme a lo hasta ahora expuesto, el presente texto normativo se adecúa a los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia previstos en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Artículo 1. *Naturaleza y ámbito de aplicación.*

1. El Impuesto sobre las Transacciones Financieras es un tributo de naturaleza indirecta que grava las adquisiciones de acciones en los términos previstos en el artículo 2 de esta Ley.

2. El impuesto se aplicará con independencia del lugar donde se efectúe la adquisición y cualquiera que sea la residencia o el lugar de establecimiento de las personas o entidades que intervengan en la operación, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de

concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Artículo 2. *Hecho Imponible.*

1. Estarán sujetas al impuesto las adquisiciones a título oneroso de acciones definidas en los términos del artículo 92 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, representativas del capital social de sociedades de nacionalidad española, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que la sociedad tenga sus acciones admitidas a negociación en un mercado español, o de otro Estado de la Unión Europea, que tenga la consideración de regulado conforme a lo previsto en la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros, o en un mercado considerado equivalente de un tercer país según lo dispuesto en el artículo 25.4 de dicha Directiva.

b) Que el valor de capitalización bursátil de la sociedad sea, a 1 de diciembre del año anterior a la adquisición, superior a 1.000 millones de euros.

Las adquisiciones a que se refiere este apartado estarán sujetas al impuesto con independencia de que se ejecuten en un centro de negociación, tal como se define en el número 24 del apartado 1 del artículo 4 de la mencionada Directiva; en cualquier otro mercado o sistema de contratación; por un internalizador sistemático, tal como se encuentra definido en el artículo 331 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre; o mediante acuerdos directos entre los contratantes.

2. Asimismo quedan sujetas al impuesto:

a) Las adquisiciones onerosas de los valores negociables constituidos por certificados de depósito representativos de las acciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, cualquiera que sea el lugar de establecimiento de la entidad emisora de dichos valores.

No obstante, no estarán sujetas al impuesto las adquisiciones de acciones realizadas con la exclusiva finalidad de emisión de los valores a que se refiere el párrafo anterior. Tampoco estarán sujetas al impuesto las adquisiciones de los certificados de depósito a que se refiere esta letra a) realizadas a cambio de la entrega por el adquirente de las acciones que representen, ni las operaciones efectuadas para cancelar dichos certificados de depósito mediante la entrega a sus titulares de las acciones que representen.

b) Las adquisiciones de los valores a que se refiere el apartado 1 de este artículo y la letra a) de este apartado que deriven de la ejecución o liquidación de obligaciones o bonos convertibles o canjeables, de instrumentos financieros derivados, así como de cualquier instrumento financiero, o de los contratos financieros definidos en el cuarto párrafo del apartado 1 del artículo 2 de la Orden EHA/3537/2005, de 10 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 27.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

3. La relación de las sociedades españolas con un valor de capitalización bursátil a 1 de diciembre de cada año superior a 1.000 millones de euros se publicará antes del 31 de diciembre del mismo año en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Artículo 3. *Exenciones.*

1. Estarán exentas del impuesto las siguientes adquisiciones de acciones:

a) Las adquisiciones derivadas de la emisión de acciones.

Asimismo estarán exentas las adquisiciones derivadas de la emisión de los certificados de depósito a los que se refiere la letra a) del apartado 2 del artículo 2 de esta Ley representativos de acciones emitidas exclusivamente para crear dichos valores.

b) Las adquisiciones derivadas de una oferta pública de venta de acciones tal como se define en el artículo 35.1 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, en su colocación inicial entre inversores.

c) Las adquisiciones previas a las citadas en las letras a) y b), realizadas con carácter instrumental por los colocadores y aseguradores contratados por los emisores u oferentes con el propósito de realizar la distribución última de esas acciones entre los inversores finales, así como las adquisiciones en cumplimiento de sus obligaciones como colocadores y, en particular, como aseguradores, en su caso, de esas operaciones.

d) Las adquisiciones que en el contexto de la admisión de acciones a bolsa realicen los intermediarios financieros encargados de la estabilización de precios en el marco de un encargo de estabilización conforme a las previsiones contenidas en el Reglamento (UE) 596/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre el abuso de mercado y por el que se derogan la Directiva 2003/6/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, y las Directivas 2003/124/CE, 2003/125/CE y 2004/72/CE de la Comisión.

e) Las adquisiciones derivadas de las operaciones de compra o de préstamo y demás operaciones realizadas por una entidad de contrapartida central o un depositario central de valores sobre los instrumentos financieros sujetos a este impuesto, en el ejercicio de sus respectivas funciones en el ámbito de la compensación o en el de la liquidación y registro de valores.

Se entienden comprendidas en esta letra las operaciones de novación propias de la entidad de contrapartida central así como las operaciones realizadas en el marco de una operación de recompra debida a un fallo en la liquidación, de conformidad con el Reglamento (UE) 909/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, sobre la mejora de la liquidación de valores en la Unión Europea y los depositarios centrales de valores y por el que se modifican las Directivas 98/26/CE y 2014/65/UE y el Reglamento (UE) 236/2012.

f) Las adquisiciones realizadas por intermediarios financieros por cuenta del emisor de las acciones en el ejercicio de sus funciones de proveedores de liquidez, en virtud de un contrato de liquidez que cumpla los requisitos exigidos por la Circular 1/2017, de 26 de abril, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, que tengan como único objetivo favorecer la liquidez de las operaciones y la regularidad de la cotización de sus acciones, en el ámbito de las prácticas de mercado aceptadas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores en virtud de lo previsto en el Reglamento 596/2014 (UE) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre el abuso de mercado.

g) Las adquisiciones realizadas en el marco de las actividades de creación de mercado.

A estos efectos se considera como tales las actividades de una empresa de servicios de inversión, una entidad de crédito, o una entidad equivalente de un tercer país, que sean miembros de un centro de negociación o de un mercado de un tercer país cuyo marco jurídico y de supervisión la Comisión Europea haya declarado equivalente, si cualquiera de las citadas entidades actúa como intermediario por cuenta propia en relación con un instrumento financiero, negociado dentro o fuera de un centro de negociación, en cualquiera de las siguientes formas:

1.º Anunciando simultáneamente cotizaciones firmes de compra y venta de magnitud comparable y en condiciones competitivas, proporcionando así de forma regular y permanente liquidez al mercado.

2.º En el marco de su actividad habitual, ejecutando órdenes iniciadas por clientes o en respuesta a solicitudes de compraventa procedentes de clientes.

3.º Cubriendo las posiciones resultantes de la ejecución de las actividades a que se refieren los números 1.º y 2.º anteriores.

Esta exención será también de aplicación en los mismos términos previstos en esta letra cuando las adquisiciones tengan por objeto los valores a los que se refiere el primer párrafo de la letra a) del apartado 2 del artículo 2 de esta Ley.

h) Las adquisiciones de acciones entre entidades que formen parte del mismo grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio.

i) Las adquisiciones a las que sea susceptible de aplicación el Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea regulado en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, las adquisiciones originadas por operaciones de fusión o escisión de instituciones de inversión colectiva o de compartimentos o subfondos de instituciones de inversión colectiva efectuadas al amparo de lo previsto en su correspondiente normativa reguladora.

j) Las operaciones de financiación de valores, mencionadas en el apartado 11 del artículo 3 del Reglamento (UE) 2015/2365 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2015, sobre transparencia de las operaciones de financiación de valores y de reutilización y por el que se modifica el Reglamento (UE) 648/2012, así como las operaciones de colateral con cambio de titularidad como consecuencia de un acuerdo de garantía financiera con cambio de titularidad, tal como se define en el apartado 13 del artículo 3 del citado Reglamento.

k) Las adquisiciones derivadas de la aplicación de medidas de resolución adoptadas por la Junta Única de Resolución, o las autoridades nacionales de resolución competentes, en los términos previstos en el Reglamento (UE) 806/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de julio de 2014, por el que se establecen normas uniformes y un procedimiento uniforme para la resolución de entidades de crédito y de determinadas empresas de servicios de inversión en el marco de un Mecanismo Único de Resolución y un Fondo Único de Resolución y se modifica el Reglamento (UE) 1093/2010, y en la Ley 11/2015, de 18 de junio, de recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión.

l) Las adquisiciones de acciones propias, o de acciones de la sociedad dominante efectuadas por cualquier otra entidad que forme parte de su grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, realizadas en el marco de un programa de recompra que tenga como único propósito alguno de los objetivos siguientes:

1.º La reducción del capital del emisor.

2.º El cumplimiento de las obligaciones inherentes a los instrumentos financieros de deuda convertibles en acciones.

3.º El cumplimiento de las obligaciones derivadas de los programas de opciones de acciones u otras asignaciones de acciones para los empleados o los miembros de los órganos de administración o supervisión del emisor o de una entidad del grupo.

m) Las adquisiciones realizadas por Fondos de pensiones de Empleo y por Mutualidades de Previsión Social o Entidades de Previsión Social Voluntaria sin ánimo de lucro.

2. Para que el sujeto pasivo que actúe por cuenta de terceros aplique las exenciones establecidas en el apartado 1 de este artículo, el adquirente deberá comunicarle que concurren los supuestos de hecho que originan dicha aplicación y la siguiente información:

a) Respecto de las exenciones recogidas en las letras a), b) y c) del apartado 1, deberá identificar las correspondientes emisiones o la oferta pública de venta de acciones a la que se refiere.

b) Respecto de la exención recogida en la letra e) del apartado 1, la identificación de la entidad que realiza las operaciones de compensación, liquidación y registro de valores.

c) Respecto de la exención recogida en la letra f) del apartado 1, la identificación de la entidad que realiza las operaciones de proveedor de liquidez. Habrá que aportar asimismo el anuncio al mercado del contrato de liquidez.

d) Respecto de la exención recogida en la letra h) del apartado 1, la identificación del grupo de sociedades.

e) Respecto de la exención recogida en la letra i) del apartado 1, la identificación de las entidades afectadas por el proceso de reestructuración empresarial, o de las instituciones de inversión colectiva involucradas en la fusión o escisión, junto con la autorización de la operación por la correspondiente autoridad competente.

f) Respecto de la exención recogida en la letra j) del apartado 1, la identificación de las entidades intervinientes en la operación de financiación o en las operaciones de colateral con cambio de titularidad.

g) Respecto de la exención recogida en la letra k) del apartado 1, la identificación del acuerdo por el que se adoptan las medidas de resolución.

h) Respecto de la exención recogida en la letra l) del apartado 1, la identificación del programa de recompra en que se integran las operaciones.

i) Respecto de la exención recogida en la letra m) del apartado 1, la identificación del Fondo de pensiones de Empleo, de la Mutualidad de Previsión Social o de la Entidad de Previsión Social Voluntaria.

Para la identificación de las entidades a las que se refiere este apartado, será exigible, en su caso, comunicar el Identificador de Entidad Jurídica (LEI, por sus siglas en inglés).

El sujeto pasivo y el adquirente deberán conservar a disposición de la Administración tributaria los justificantes que acrediten la realización y el contenido de la comunicación.

Artículo 4. *Devengo.*

El impuesto se devengará en el momento en que se efectúe la anotación registral de los valores a favor del adquirente en una cuenta o registro de valores, ya sea en una entidad que preste el servicio de custodia o en el sistema de un depositario central de valores, derivada de la liquidación de la operación o del instrumento financiero que origine la adquisición de los valores.

Artículo 5. *Base imponible.*

1. La base imponible estará constituida por el importe de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto, sin incluir los costes de transacción derivados de los precios de las infraestructuras de mercado, ni las comisiones por la intermediación, ni ningún otro gasto asociado a la operación.

En el caso en el que no se exprese el importe de la contraprestación, la base imponible será el valor correspondiente al cierre del mercado regulado más relevante por liquidez del valor en cuestión el último día de negociación anterior al de la operación. A estos efectos, el mercado más importante en términos de liquidez se determinará conforme al artículo 4 del Reglamento Delegado (UE) 2017/587 de la Comisión, de 14 de julio de 2016, por el que se completa el Reglamento (UE) 600/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a los mercados de instrumentos financieros, en lo que respecta a las normas técnicas de regulación relativas a los requisitos de transparencia aplicables a los centros de negociación y las empresas de servicios de inversión respecto de las acciones, los recibos de depositario, los fondos cotizados, los certificados y otros instrumentos financieros similares y a las obligaciones de realización de las operaciones respecto de ciertas acciones en un centro de negociación o por un internalizador sistemático.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, para la determinación de la base imponible se aplicarán las siguientes reglas especiales:

a) Cuando la adquisición de los valores sometidos al impuesto proceda de bonos u obligaciones convertibles o canjeables o de otros valores negociables que den lugar a dicha adquisición, la base imponible será el valor establecido en el documento de emisión de estos.

b) Cuando la adquisición proceda de la ejecución o liquidación de opciones o de otros instrumentos financieros derivados que otorguen un derecho a adquirir o transmitir los valores sometidos al impuesto, la base imponible será el precio de ejercicio fijado en el contrato.

c) Cuando la adquisición proceda de un instrumento derivado que constituya una transacción a plazo, la base imponible será el precio pactado, salvo que dicho derivado se negocie en un mercado regulado, en cuyo caso la base imponible será el precio de entrega al que deba realizarse dicha adquisición al vencimiento.

d) Cuando la adquisición proceda de la liquidación de un contrato financiero a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 2 de esta Ley, la base imponible se determinará conforme a lo previsto en el párrafo segundo del apartado 1 de este artículo.

Para que el sujeto pasivo que actúe por cuenta de terceros pueda aplicar las reglas especiales previstas en este apartado, el adquirente deberá comunicarle que concurren los supuestos de hecho que originan dicha aplicación, así como los elementos determinantes de la cuantificación de la base imponible que en cada caso procedan.

3. En el caso de que en un mismo día se efectúen adquisiciones y transmisiones de un mismo valor sujeto al impuesto, ordenadas o ejecutadas por el mismo sujeto pasivo, respecto de un mismo adquirente y que, además, se liquiden en la misma fecha, la base imponible respecto de dichas adquisiciones se calculará multiplicando la diferencia positiva que resulte de restar del número de valores adquiridos los transmitidos en el mismo día, por el cociente resultante de dividir la suma de las contraprestaciones de las referidas adquisiciones por el número de valores adquiridos. Para realizar dicho cálculo se excluirán las adquisiciones exentas previstas en el artículo 3 de esta Ley así como las transmisiones realizadas en el marco de aplicación de dichas exenciones.

Artículo 6. *Contribuyentes, sujetos pasivos y responsables.*

1. Es contribuyente del impuesto el adquirente de los valores a que se refiere el artículo 2 de esta Ley.

2. Es sujeto pasivo del impuesto, con independencia del lugar donde esté establecido:

a) La empresa de servicios de inversión o entidad de crédito que realice la adquisición por cuenta propia.

b) En el caso de que la adquisición no se realice por una empresa de servicios de inversión o entidad de crédito que actúe por cuenta propia, serán sujetos pasivos como sustitutos del contribuyente:

1.º En el caso de que la adquisición se realice en un centro de negociación, el sujeto pasivo será el miembro del mercado que la ejecute. No obstante, cuando en la transmisión de la orden al miembro del mercado intervengan uno o más intermediarios financieros por cuenta del adquirente, el sujeto pasivo será el intermediario financiero que reciba la orden directamente del adquirente.

2.º Si la adquisición se ejecuta al margen de un centro de negociación, en el ámbito de la actividad de un internalizador sistemático, el sujeto pasivo será el propio internalizador sistemático. No obstante, cuando en la adquisición intervengan uno o más intermediarios financieros por cuenta del adquirente, el sujeto pasivo será el intermediario financiero que reciba la orden directamente del adquirente.

3.º Si la adquisición se realiza al margen de un centro de negociación y de la actividad de un internalizador sistemático, el sujeto pasivo será el intermediario financiero que reciba la orden del adquirente de los valores, o realice su entrega a este último en virtud de la ejecución o liquidación de un instrumento o contrato financiero.

4.º En el caso de que la adquisición se ejecute al margen de un centro de negociación y sin la intervención de ninguna de las personas o entidades a que se refieren los párrafos anteriores, el sujeto pasivo será la entidad que preste el servicio de depósito de los valores por cuenta del adquirente.

A estos efectos el adquirente deberá comunicar a la entidad que presta el servicio de depósito las circunstancias que determinan la obligación de ingresar el impuesto así como su cuantificación.

3. Será responsable solidario de la deuda tributaria el adquirente de los valores que haya comunicado al sujeto pasivo información errónea o inexacta determinante de la aplicación indebida de las exenciones previstas en el artículo 3 de esta Ley, o de una menor base imponible derivada de la aplicación incorrecta de las reglas especiales de determinación de la base imponible previstas en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

La responsabilidad alcanzará a la deuda tributaria correspondiente a la aplicación indebida o incorrecta de las exenciones o de las reglas especiales de determinación de la base imponible.

Asimismo, en el supuesto a que se refiere el número 4.º de la letra b) del apartado 2 de este artículo, será responsable solidario el adquirente de los valores que no hubiera realizado la comunicación a que se refiere el citado número 4.º, o la hubiera realizado de forma errónea o inexacta.

La responsabilidad alcanzará a la deuda tributaria derivada de la falta de comunicación o de la comunicación errónea o inexacta.

Artículo 7. *Tipo impositivo.*

El impuesto se exigirá al tipo impositivo del 0,2 por ciento.

Artículo 8. *Obligación de declaración e ingreso y obligaciones de documentación.*

1. Los sujetos pasivos deberán presentar autoliquidación e ingresar el importe de la deuda tributaria resultante con el contenido y en el lugar, forma y plazos que se establezca reglamentariamente.

2. En los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente, los sujetos pasivos presentarán la autoliquidación e ingresarán el importe de la deuda tributaria resultante a través de un depositario central de valores establecido en territorio español.

A estos efectos, los sujetos pasivos estarán obligados a comunicar al depositario central de valores toda la información que deba constar en la autoliquidación y a abonarle el importe de la deuda tributaria resultante, de forma directa o a través de las entidades participantes en aquel en caso de sujetos pasivos que no tuvieran tal condición.

El depositario central de valores presentará en nombre y por cuenta del sujeto pasivo una autoliquidación por cada sujeto pasivo e ingresará el importe de la deuda tributaria correspondiente al periodo de liquidación con el contenido y en el lugar, forma y plazo que se establezca reglamentariamente.

El procedimiento de presentación e ingreso de autoliquidaciones por este impuesto a que se refiere este apartado podrá extenderse a otros depositarios centrales de valores establecidos en otros Estados de la Unión Europea, o en terceros Estados que sean reconocidos para prestar servicios en la Unión Europea, mediante acuerdos de colaboración suscritos con un depositario central de valores establecido en territorio español.

3. El periodo de liquidación coincidirá con el mes natural.

La deuda tributaria correspondiente a este impuesto no podrá ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento.

4. La presentación de autoliquidaciones y el ingreso de la deuda tributaria por el depositario central de valores en aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo no originará para este ni para sus entidades participantes responsabilidad tributaria específica por dicha presentación e ingreso.

5. El depositario central de valores establecido en territorio español, sus entidades participantes y los sujetos pasivos del impuesto, a los efectos de facilitar el control y la gestión del impuesto, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación o los ficheros relativos a las operaciones sujetas al impuesto.

El depositario central de valores y sus entidades participantes solo podrán utilizar la información comunicada por el sujeto pasivo en aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo para dar cumplimiento a la obligación de presentar la autoliquidación y efectuar el ingreso a que se refiere dicho apartado. Dicha información deberá ser comunicada a la Administración tributaria en los casos previstos en la normativa tributaria.

Salvo lo dispuesto en el párrafo anterior, la referida información tiene carácter reservado. El depositario central de valores y sus entidades participantes quedan sujetos al más estricto y completo sigilo respecto de la misma.

Artículo 9. *Infracciones y sanciones.*

Las infracciones tributarias derivadas del incumplimiento de lo dispuesto en esta Ley y en su normativa de desarrollo se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Disposición transitoria única. *Sociedades cuyas acciones se someten a gravamen el primer año de aplicación del impuesto.*

1. Durante el período comprendido entre la fecha de entrada en vigor de esta Ley y el 31 de diciembre siguiente, el requisito que figura en la letra b) del apartado 1 del artículo 2 de esta Ley se entenderá referido a aquellas sociedades españolas cuyo valor de capitalización bursátil un mes antes de la fecha de entrada en vigor de esta Ley sea superior a 1.000 millones de euros.

2. La relación de las citadas sociedades se publicará antes de la entrada en vigor de esta Ley en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Disposición final primera. *Título competencial.*

La presente Ley se dicta al amparo de la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda General prevista en el artículo 149.1.14.ª de la Constitución Española.

Disposición final segunda. *Desarrollo normativo y ejecución.*

El Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley.

Disposición final tercera. *Modificación por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.*

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar el tipo impositivo y las exenciones del impuesto.

Disposición final cuarta. *Adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.*

En el plazo de tres meses desde su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» se reunirá la Comisión Mixta del Concierto Económico con el País Vasco y la Comisión del Convenio Económico con Navarra para acordar la correspondiente adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, conforme a lo establecido en su Disposición adicional segunda, y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, conforme a lo establecido en su artículo 6.

Disposición final quinta. *Entrada en vigor.*

La presente Ley entrará en vigor a los tres meses de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

§ 23

Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias

Ministerio de Hacienda
«BOE» núm. 125, de 26 de mayo de 2021
Última modificación: sin modificaciones
Referencia: BOE-A-2021-8747

La Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, introduce en España este gravamen, con la finalidad de contribuir al objetivo de consolidación de las finanzas públicas y de reforzar el principio de equidad del sistema tributario.

La aplicación de esta Ley exige determinadas precisiones reglamentarias para desarrollar algunas cuestiones previstas en ella, fundamentalmente el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del impuesto previsto en el artículo 8 de la Ley del Impuesto, ya se efectúe a través de un depositario central de valores establecido en territorio español o por el propio sujeto pasivo.

El presente real decreto responde a estos objetivos, estructurándose en diez artículos, dos disposiciones adicionales, una disposición transitoria y seis disposiciones finales.

Las normas contenidas en este real decreto encuentran habilitación tanto en las remisiones específicas que la propia Ley efectúa, como en la habilitación general contenida en su disposición final segunda, y se dictan al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.ª de la Constitución Española, que atribuye al Estado la competencia en materia de Hacienda general.

El artículo 1 define el objeto del real decreto, que es el desarrollo del procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del impuesto.

Los artículos 2 a 6 concretan el citado procedimiento de presentación e ingreso de autoliquidaciones a través de un depositario central de valores establecido en territorio español, distinguiendo los distintos supuestos en los que resulta aplicable tal procedimiento y detallando la canalización de la información y del importe de la deuda tributaria desde el sujeto pasivo hasta la Administración tributaria.

Se trata de un procedimiento novedoso en nuestro ordenamiento tributario, mediante el cual el depositario central de valores presentará en nombre y por cuenta del sujeto pasivo una autoliquidación por cada sujeto pasivo e ingresará el importe de la deuda tributaria correspondiente.

La adopción de este procedimiento se justifica por las especiales características de este impuesto, y cuenta como antecedente el sistema de recaudación del impuesto análogo francés.

Previsiblemente, un porcentaje significativo de los sujetos pasivos serán no residentes en territorio español, sin apenas vínculos con la Administración tributaria española por cuanto se trata de intermediarios financieros cuya actividad en muchos casos se concreta en emitir, para su ejecución por los miembros de los mercados, órdenes de compra de acciones por cuenta de sus clientes adquirentes.

Para facilitar la presentación y pago de las autoliquidaciones por los sujetos pasivos se prevé, con carácter general, el encauzamiento del importe del impuesto a pagar y de los datos que han de constar en la autoliquidación a través de los sujetos que participan en la liquidación y registro de la adquisición de las acciones que da lugar al devengo del impuesto.

De esta forma, se crea un cauce para el pago del impuesto similar al ya utilizado para la adquisición de las acciones, en el que serán las entidades participantes en el depositario central de valores las encargadas en última instancia de hacer llegar a éste los flujos de datos y monetarios.

Por otra parte, este procedimiento supondrá una gestión más eficaz del impuesto por parte de la Administración tributaria, por cuanto le permitirá relacionarse con un único interlocutor en lugar de con múltiples sujetos pasivos, sin perjuicio de las obligaciones tributarias de estos y del ejercicio de las facultades de comprobación que corresponden a la Administración tributaria.

Atendiendo a las consideraciones anteriores, la configuración de los distintos supuestos de presentación e ingreso de las autoliquidaciones por el depositario central de valores tiene por finalidad canalizar a través del mismo el mayor número posible de autoliquidaciones.

Así, este procedimiento se establece con carácter obligatorio para aquellos casos en los que el sujeto pasivo tenga una relación directa con el depositario central de valores o con alguna de sus entidades participantes, por considerarse que esta relación de proximidad permite la posibilidad de utilizar esta vía.

Para los restantes supuestos, la presentación e ingreso a través de un depositario central de valores se configura como optativa para el sujeto pasivo, dado que en estos casos es posible que se requiera la formalización de un acuerdo con un intermediario financiero tercero que sirva de nexo entre el sujeto pasivo y alguna de las entidades participantes en el depositario central de valores.

Ahora bien, con la finalidad de que no se produzca una fragmentación de autoliquidaciones por sujeto pasivo y período de liquidación, si el sujeto pasivo se acogiese a alguna de las opciones o concurriese el supuesto de presentación obligatoria a través del depositario central de valores, deberá utilizar esta misma vía para declarar e ingresar el impuesto por todas las adquisiciones sujetas correspondientes al mismo período.

En los supuestos en los que proceda realizar la presentación e ingreso de las autoliquidaciones por un depositario central de valores, los sujetos pasivos deberán proporcionar a este, bien de forma directa en caso de ser entidad participante, o bien de forma indirecta a través de una entidad participante, el importe de la deuda tributaria así como determinados datos de cada adquisición sujeta (exenta o no exenta), en la forma que determine el depositario central de valores y en todo caso antes del inicio del plazo para la presentación de la autoliquidación e ingreso del impuesto.

Una vez recibida la información y el importe de la deuda tributaria, el depositario central de valores presentará e ingresará las autoliquidaciones correspondientes en los plazos señalados en el artículo 6.

Entre las opciones de presentación a través de un depositario central de valores establecido en territorio español, en el artículo 7 se contempla la posibilidad de que se puedan concluir acuerdos de colaboración entre un depositario central de valores establecido en territorio español y un depositario central de valores no establecido en dicho territorio al objeto de que, en virtud de tales acuerdos, el depositario central de valores establecido en territorio español presente e ingrese las autoliquidaciones en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

El artículo 8 regula la presentación e ingreso de las autoliquidaciones del impuesto por el propio sujeto pasivo cuando no proceda efectuarse por un depositario central de valores establecido en territorio español.

El artículo 9 prevé la posibilidad de que, a los efectos de la liquidación del impuesto, el sujeto pasivo pueda optar por utilizar la fecha teórica de liquidación, que será, en el caso de

operaciones efectuadas en centros de negociación, el segundo día hábil posterior a la fecha de ejecución de la transacción, sin tener en cuenta las eventualidades que puedan retrasar la fecha efectiva de la liquidación.

El artículo 10 introduce un procedimiento alternativo al previsto en los artículos 126 a 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que permite rectificar de forma ágil en la propia autoliquidación operaciones incorrectamente declaradas que hayan dado lugar a cuotas ingresadas en una autoliquidación anterior, sin que, en ningún caso, el resultado de la autoliquidación en la que se efectúa la rectificación pueda ser negativo.

La disposición adicional primera se refiere a las obligaciones de conservación y mantenimiento a disposición de la Administración tributaria de la información con trascendencia tributaria relativa a este impuesto que, en desarrollo de lo previsto en el artículo 8.5 de la Ley del Impuesto, incumben al depositario central de valores y a sus entidades participantes.

La disposición adicional segunda dispone que la Administración tributaria publicará, con efectos meramente informativos, la lista de sociedades cuyas acciones se someten a gravamen a partir de la relación de sociedades comunicada por la Sociedad de Bolsas.

A los efectos de que todos los intervinientes en el proceso de presentación e ingreso de autoliquidaciones dispongan de un tiempo razonable para la adaptación de sus sistemas, la disposición transitoria única establece que la presentación e ingreso de las primeras autoliquidaciones del impuesto, las correspondientes a enero, febrero, marzo y abril de 2021, se efectuará en el plazo previsto para la presentación e ingreso de la autoliquidación correspondiente al mes de mayo de 2021.

Por otra parte, la disposición final primera incluye dos modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, con una finalidad eminentemente técnica, para hacer posible que los sujetos pasivos que suscriben acuerdos de ventas de bienes en consigna acogidos al Suministro Inmediato de Información puedan cumplir con la obligación de la llevanza del nuevo apartado del libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias previsto en el artículo 66.3 del Reglamento a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria desde el día siguiente a la publicación del presente real decreto en el «Boletín Oficial del Estado». De esta forma, por una parte, se regula el plazo para el suministro de la información de estas operaciones y, por otra, se establecen campos adicionales necesarios que completan la información de registro de los bienes.

La disposición final segunda modifica 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, para introducir un nuevo artículo 54 ter que regula la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, en los mismos términos del anterior artículo 54 ter, que fue aprobado por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

La Sentencia del Tribunal Supremo número 1106/2020, de 23 de julio, ha anulado y dejado sin efecto el anterior artículo 54 ter del Reglamento por no haberse notificado como «reglamento técnico» a la Comisión Europea, durante la tramitación del Proyecto del Real Decreto 1070/2017, en cumplimiento de la Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información.

Este precepto establece con fines de prevención del fraude fiscal una obligación de información específica para las personas o entidades, en particular, las denominadas «plataformas colaborativas», que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos. Quedan excluidos de este concepto el arrendamiento o subarrendamiento de viviendas tal y como se definen en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos

Urbanos, y los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica como establecimientos hoteleros, alojamientos en el medio rural, albergues y campamentos de turismo, entre otros. Asimismo, queda excluido el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

La disposición final tercera modifica el Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua, para introducir un nuevo párrafo en el artículo 4. Esta modificación obedece a la necesidad de mantener la obligación de presentar la declaración informativa, aun cuando no exista información concreta que comunicar, para facilitar el control del cumplimiento de la obligación de presentar la mencionada declaración informativa.

La disposición final cuarta hace referencia al título competencial en virtud del cual se dicta el presente real decreto.

La disposición final quinta habilita a la Ministra de Hacienda para que se puedan dictar las normas de desarrollo necesarias.

Finalmente, la disposición final sexta regula la entrada en vigor de este real decreto.

Este real decreto, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se ha elaborado con adecuación a los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.

De este modo, se cumple con los principios de necesidad y eficacia, por cuanto la regulación contenida en este real decreto es de carácter imprescindible y precisa de su incorporación al ordenamiento jurídico a través de una norma de rango reglamentario.

Se cumple también con el principio de proporcionalidad, al contener la regulación necesaria y limitada a la consecución de los objetivos que se pretenden con el real decreto.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado un marco normativo claro, cierto y congruente para los diferentes sujetos afectados.

En cuanto al principio de transparencia, el real decreto ha sido sometido al trámite de consulta pública y al trámite de audiencia e información públicas, establecidos en los apartados 2 y 6 del artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

Por último, en relación con el principio de eficiencia, se ha configurado la norma de manera que genere las menores cargas administrativas para los ciudadanos, así como los menores costes indirectos, fomentando el uso racional de los recursos públicos y el pleno respeto a los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

En su virtud, a propuesta de la Ministra de Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado, y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 25 de mayo de 2021,

DISPONGO:

Artículo 1. *Objeto.*

El presente real decreto tiene por objeto desarrollar el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras por los sujetos pasivos de conformidad con lo establecido en el artículo 8 de la Ley del Impuesto, tanto en los supuestos en que dichas autoliquidaciones se presenten e ingresen a través de un depositario central de valores establecido en territorio español como en aquellos en que la presentación e ingreso se realice directamente por los sujetos pasivos ante la Administración tributaria.

Artículo 2. *Supuestos de presentación e ingreso de las autoliquidaciones a través de un depositario de central de valores establecido en territorio español.*

1. La presentación e ingreso de las autoliquidaciones del impuesto se realizará por los sujetos pasivos a través de un depositario central de valores establecido en territorio español en los supuestos y con los requisitos previstos en este artículo y en los artículos 3 y 4.

En particular:

a) Cuando la anotación de la adquisición de los valores se efectúe en la cuenta de una entidad depositaria que, a su vez, mantenga dichos valores depositados, directa o indirectamente, en un sistema de registro a cargo de un depositario central de valores establecido en territorio español, encargado por la entidad emisora de la llevanza del registro contable de dichos valores o que actúe como depositario en virtud de un enlace directo o indirecto con otro depositario central de valores establecido fuera del territorio español encargado de la llevanza de dicho registro contable, la presentación e ingreso de las autoliquidaciones se realizará conforme a lo previsto en el artículo 3.

A estos efectos, se considerará que una entidad depositaria mantiene indirectamente depositados los valores en un sistema de registro a cargo de un depositario central de valores establecido en territorio español cuando dichos valores se encuentren sucesivamente depositados a través de una cadena de intermediarios financieros, y el último de ellos los tenga custodiados en un depositario central de valores establecido en territorio español o en alguna de sus entidades participantes, incluidas aquellas entidades participantes que sean un depositario central de valores establecido fuera del territorio español.

b) Cuando la anotación de la adquisición de los valores se efectúe en la cuenta de una entidad depositaria que, a su vez, mantenga dichos valores depositados, directa o indirectamente, en un sistema de registro a cargo de un depositario central de valores establecido fuera del territorio español, salvo que este último actúe en calidad de entidad participante de un depositario central de valores establecido en territorio español, la presentación e ingreso de las autoliquidaciones se realizará conforme a lo previsto en el artículo 4.

2. La presentación e ingreso de las autoliquidaciones a través de un depositario central de valores establecido en territorio español tendrá carácter obligatorio para todas las adquisiciones de valores sujetas, incluidas las exentas, que deban ser objeto de autoliquidación e ingreso del impuesto por el sujeto pasivo en el período de liquidación, cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que los valores procedentes de alguna de las adquisiciones se hayan registrado en una cuenta del sujeto pasivo a que se refiere la letra a) del artículo 3.

b) Que el sujeto pasivo se hubiera acogido a alguna de las opciones de presentación e ingreso de las autoliquidaciones a través de un depositario central de valores establecido en territorio español previstas en la letra b) del artículo 3 y en el artículo 4.

Si el sujeto pasivo no hubiera optado por la presentación a través de un depositario central de valores establecido en territorio español respecto de alguna de las adquisiciones comprendidas en el ámbito de la letra b) del artículo 3 o de las letras a) a c) del apartado 1 del artículo 4, pero conforme a lo señalado en los párrafos anteriores resultase obligatoria la autoliquidación e ingreso de impuesto correspondiente a todas las adquisiciones del período de liquidación a través de dicho depositario central de valores, el sujeto pasivo designará como entidad participante a efectos de proporcionar la información y efectuar el abono a que se refiere el artículo 5 respecto de tales adquisiciones, a cualquiera de las entidades participantes a las que proporcione la información y el abono del impuesto en relación con las adquisiciones comprendidas en las letras a) y b) anteriores.

Cuando todas las adquisiciones realizadas correspondientes a un período de liquidación se encuentren comprendidas en el ámbito del artículo 4 y el sujeto pasivo se hubiera acogido únicamente a la opción de presentación prevista en la letra a) del apartado 1 de dicho artículo, deberá designar a una entidad participante en el depositario central de valores establecido en territorio español a efectos de proporcionar la información y efectuar el abono a que se refiere el artículo 5 respecto de aquellas adquisiciones que no se encuentren comprendidas en el ámbito de la citada letra a).

La designación de la entidad participante a que se refieren los dos párrafos anteriores no será necesaria para los sujetos pasivos que tengan dicha condición.

3. En la presentación y el ingreso de las autoliquidaciones, se entenderá que el depositario central de valores, así como sus entidades participantes, en su caso, actúan por cuenta y en nombre del sujeto pasivo.

Artículo 3. *Presentación e ingreso de las autoliquidaciones cuando las adquisiciones de los valores se anoten en cuentas vinculadas a un sistema de registro a cargo de un depositario central de valores establecido en territorio español.*

En los supuestos previstos en la letra a) del apartado 1 del artículo 2, la presentación e ingreso de las autoliquidaciones del impuesto se realizará a través del depositario central de valores establecido en territorio español en los siguientes casos:

a) Cuando los sujetos pasivos, ya actúen por cuenta propia o ajena, tengan cuenta en el registro central del depositario central de valores establecido en territorio español o tengan cuenta en los registros de detalle de alguna de las entidades participantes en dicho depositario central de valores.

b) Cuando los sujetos pasivos no comprendidos en la letra a) anterior opten por este procedimiento.

Los sujetos pasivos que ejerciten esta opción deberán designar al menos una entidad participante en el depositario central de valores a los efectos de proporcionar la información y abonar el importe de la deuda tributaria conforme a lo previsto en el artículo 5. Dicha entidad participante será aquella cuyas cuentas en el depositario central de valores participen en la cadena de custodia de los valores objeto de adquisición.

En el caso de valores registrados en las cuentas de diferentes entidades participantes, el sujeto pasivo podrá designar a todas ellas o a una sola de dichas entidades, a su elección, a los efectos de proporcionar toda la información y efectuar el abono a que se refiere el citado artículo 5.

La opción se ejercitará mediante comunicación por el sujeto pasivo a la entidad participante designada, realizada por cualquier medio del que quede constancia de su recepción, y surtirá efectos como mínimo en el periodo de liquidación mensual siguiente al mes en que se haya efectuado dicha comunicación y en los períodos mensuales posteriores mientras no se comunique por igual medio su revocación.

Artículo 4. *Presentación e ingreso de las autoliquidaciones cuando las adquisiciones de los valores se anoten en cuentas vinculadas a un sistema de registro a cargo de un depositario central de valores establecido fuera del territorio español.*

1. Los sujetos pasivos podrán optar por presentar e ingresar las autoliquidaciones del impuesto a través de un depositario central de valores establecido en territorio español en los siguientes casos:

a) Cuando resulte de aplicación un acuerdo de colaboración entre un depositario central de valores establecido en territorio español y un depositario central de valores establecido fuera del territorio español conforme a lo establecido en el artículo 7. En este caso los sujetos pasivos que ejerzan la opción en virtud de dicho acuerdo seguirán respecto de las adquisiciones que sean objeto de registro en dicho depositario central de valores establecido fuera del territorio español el procedimiento establecido en el apartado 3 del citado artículo.

b) En ausencia del acuerdo de colaboración a que se refiere la letra a) anterior, cuando el depositario central de valores establecido fuera del territorio español figure incluido en la cuenta de terceros de una entidad participante en un depositario central de valores establecido en territorio español designado por la entidad emisora para la llevanza del registro contable de los valores, y exista un acuerdo previo para la presentación e ingreso de las autoliquidaciones del impuesto a través del depositario central de valores establecido en territorio español celebrado entre el depositario central de valores establecido fuera del territorio español y la citada entidad participante.

En este caso podrán optar por presentar e ingresar las autoliquidaciones del impuesto a través del depositario central de valores establecido en territorio español en aplicación de dicho acuerdo, respecto de las adquisiciones que sean objeto de registro en el depositario central de valores establecido en el extranjero, aquellos sujetos pasivos que, ya actúen por cuenta propia o por cuenta ajena, tengan cuenta en éste último o en alguna de sus entidades participantes.

El ejercicio, revocación y duración de la opción se regirá por lo establecido en el artículo 3.

c) Cuando los sujetos pasivos acuerden expresamente con una entidad participante en un depositario central de valores establecido en territorio español la presentación y el ingreso de las autoliquidaciones correspondiente a la totalidad de las adquisiciones sujetas al impuesto incluidas en el ámbito de aplicación de este artículo a través de dicho depositario central de valores.

No obstante, se excluirán de dicho acuerdo aquellas adquisiciones respecto de las cuales el sujeto pasivo haya ejercido la opción de presentación de la autoliquidación e ingreso del impuesto conforme a lo previsto en las letras a) y b) de este artículo, salvo que decida incluirlas en esta opción comunicándolo a las correspondientes entidades.

Lo dispuesto en esta letra c) será igualmente de aplicación cuando el sujeto pasivo sea una entidad participante en un depositario central de valores establecido en territorio español, en cuyo caso no será necesario el acuerdo a que se refiere el primer párrafo.

2. En los supuestos previstos en las letras b) y c) del apartado anterior, la presentación y el ingreso de las autoliquidaciones se deberá efectuar de conformidad con lo establecido en los artículos 5 y 6.

A estos efectos, la entidad participante designada deberá ser aquélla en la que tenga la cuenta el depositario central de valores establecido fuera del territorio español en el supuesto de la letra b), y aquella con la cual el sujeto pasivo haya concluido el acuerdo en el supuesto de la letra c).

Artículo 5. *Comunicación de información por el sujeto pasivo al depositario central de valores y abono del importe de la deuda tributaria por el sujeto pasivo a la entidad participante.*

1. En los supuestos en los que proceda realizar la presentación e ingreso de las autoliquidaciones por un depositario central de valores establecido en territorio español, los sujetos pasivos proporcionarán a éste, bien directamente, en caso de ser entidad participante, o bien por medio de la entidad participante en cuyo registro de detalle tengan cuenta o que hubieran designado, la información prevista en el apartado 2 de este artículo respecto de las adquisiciones sujetas al impuesto que hayan realizado, en la forma que determine el depositario central de valores y, en todo caso, antes del inicio del plazo para la presentación de la autoliquidación e ingreso del impuesto.

Asimismo, los sujetos pasivos que no sean entidades participantes en el depositario central de valores deberán abonar el importe de la deuda tributaria a la entidad participante en cuyo registro de detalle tengan cuenta o a la que hubieran designado, con anterioridad al inicio del plazo para la presentación de la autoliquidación e ingreso del impuesto.

2. Los sujetos pasivos deberán remitir los siguientes datos relativos a cada operación sujeta y no exenta o exenta:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal, si se dispone de él, y código LEI o, en su defecto, código BIC, y domicilio fiscal del sujeto pasivo.

De forma adicional, si el sujeto pasivo no dispusiera de número de identificación fiscal español, deberá remitirse, a efectos de la obtención del código de identificación individual al que se refiere el artículo 6.1, cuando el sujeto pasivo sea una entidad, la fecha de constitución, fecha de inscripción o fecha del acuerdo de voluntades, según corresponda, el país o territorio de constitución, residencia en España o en el extranjero y el tipo de entidad, y, si el sujeto pasivo es una persona física, su fecha y país de nacimiento, género y residencia en España o en el extranjero.

b) Periodo de liquidación y ejercicio a que se refiere.

c) Referencia única que permita identificar la transacción.

d) Supuesto de los previstos en los artículos 2.2, 3 y 4 por el que el sujeto pasivo presenta la autoliquidación a través del depositario central de valores.

e) Indicación de si el sujeto pasivo actúa por cuenta propia o ajena en la adquisición.

f) Determinación de si la operación está sujeta y no exenta o sujeta y exenta.

g) Número de títulos adquiridos, código ISIN de identificación de los mismos y número de identificación fiscal o, en su defecto, código LEI, del emisor de los títulos. En el caso de que se aplique la regla de determinación de la base imponible prevista en el apartado 3 del

artículo 5 de la Ley del Impuesto, los datos anteriores se referirán a los títulos adquiridos netos y deberá indicarse, además, la fecha de ejecución de las operaciones.

h) Fecha de la liquidación o, en el caso de operaciones realizadas al margen de un centro de negociación, fecha de la anotación registral.

i) En caso de operación sujeta y no exenta, regla de determinación de la base imponible aplicable.

j) Base imponible de la adquisición sujeta y no exenta, y para los casos en los que la base imponible de la adquisición se calcule de conformidad con el apartado 3 del artículo 5 de la Ley del Impuesto, indicación del número de títulos adquiridos y vendidos y del total de las contraprestaciones de las correspondientes adquisiciones.

k) Para cada adquisición exenta, importe de la adquisición y supuesto, o supuestos, de exención aplicable.

l) Cuota tributaria correspondiente a la operación.

Artículo 6. *Presentación e ingreso de las autoliquidaciones por el depositario central de valores ante la Administración tributaria.*

1. El depositario central de valores deberá presentar en el plazo comprendido entre los días diez y veinte del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, en nombre y por cuenta de cada sujeto pasivo que hubiera efectuado la comunicación y el abono a que se refiere el artículo 5, una autoliquidación del impuesto en la forma que determine la Ministra de Hacienda.

La autoliquidación incluirá la información a que se refiere el artículo 5.2, así como, en el caso de que el sujeto pasivo no disponga de número de identificación fiscal, el código de identificación individual que le asigne la Administración tributaria a los solos efectos de la presentación e ingreso de la autoliquidación y, en todo caso, la fecha en que el sujeto pasivo hubiera realizado la comunicación de la información a la que se refiere el artículo 5.1 al depositario central de valores y en que se hubiera abonado el importe de la deuda tributaria a la entidad participante. A tal efecto, la entidad participante deberá comunicar al depositario central de valores las citadas fechas al tiempo que comunica la información a la que se refiere el artículo 5.2.

La información que se incluya en la autoliquidación se presentará de manera individualizada para cada operación o de manera agregada para un conjunto de operaciones, en los términos que determine la Ministra de Hacienda.

2. En el mismo plazo señalado en el apartado 1 anterior, el depositario central de valores ingresará la deuda tributaria correspondiente a las autoliquidaciones en los términos que determine la Ministra de Hacienda.

Artículo 7. *Acuerdos de colaboración con otros depositarios centrales de valores.*

1. En el supuesto a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 4, la presentación e ingreso de las autoliquidaciones del impuesto podrá realizarse a través de un depositario central de valores establecido en territorio español cuando este suscriba un acuerdo de colaboración con el depositario central de valores no establecido en territorio español a estos efectos y en los términos previstos en este artículo.

2. Los acuerdos de colaboración podrán suscribirse con los depositarios centrales de valores no establecidos en territorio español cuando concurran las siguientes condiciones:

a) Que estén establecidos en la Unión Europea o en un tercer Estado reconocido para prestar servicios en la Unión Europea.

b) Que no tengan un enlace directo con un depositario central de valores establecido en territorio español.

c) Que en sus sistemas de registro se efectúen las anotaciones registrales de operaciones sobre valores sometidas al impuesto, cuando hayan sido designados por el emisor para la llevanza del registro contable de los valores o cuando dispongan de un enlace, directo o indirecto, con el depositario central de valores designado por el emisor.

3. A partir de la fecha en que resulten aplicables los citados acuerdos, la presentación e ingreso de las autoliquidaciones se efectuará conforme a lo previsto en los artículos 5 y 6, con las siguientes especialidades:

a) La aplicación de este procedimiento tendrá carácter opcional para el sujeto pasivo.

b) El sujeto pasivo deberá comunicar la información y efectuar el abono de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 5 al depositario central de valores no establecido, y este a su vez a un depositario de central de valores establecido en territorio español en la forma que determine este último depositario central de valores y, en todo caso, antes del inicio del plazo para la presentación de la autoliquidación e ingreso del impuesto.

Artículo 8. *Presentación e ingreso de la autoliquidación por el sujeto pasivo.*

En los supuestos en los que no proceda realizar la presentación e ingreso de la autoliquidación, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, por un depositario central de valores establecido en territorio español, el sujeto pasivo deberá presentar en el plazo comprendido entre los días diez y veinte del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual una autoliquidación del impuesto e ingresar la deuda tributaria en la forma que determine la Ministra de Hacienda.

La autoliquidación incluirá la información a que se refiere el artículo 5.2, así como, en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no disponga de número de identificación fiscal, el código de identificación individual que le asigne la Administración tributaria a los solos efectos de la presentación e ingreso de la autoliquidación, con las especialidades que, en su caso, se establezcan por la Ministra de Hacienda.

Artículo 9. *Fecha de liquidación de las operaciones.*

A efectos de la liquidación del impuesto, se considerará que la fecha de liquidación de las operaciones es la fecha efectiva de liquidación. No obstante, los sujetos pasivos podrán optar por considerar como fecha de liquidación la fecha teórica de liquidación, la cual será, tratándose de operaciones realizadas en centros de negociación, el segundo día hábil posterior a la fecha de ejecución de la operación, sin perjuicio de las rectificaciones que procedan en caso de que, como consecuencia de incumplimientos en la liquidación de los valores, las operaciones no llegaran a liquidarse.

La opción por la fecha teórica de liquidación se podrá efectuar únicamente en la primera autoliquidación que deba presentar el sujeto pasivo en cada año natural y surtirá efectos al menos durante ese año, y en los sucesivos en tanto no se renuncie a la misma.

La renuncia a la opción por la fecha teórica de liquidación se podrá efectuar únicamente en la primera autoliquidación que deba presentar el sujeto pasivo en cada año natural.

En los casos en los que proceda realizar la presentación e ingreso de la autoliquidación a través de un depositario central de valores establecido en territorio español, la opción o renuncia a que se refieren los párrafos anteriores deberá ser comunicada por el sujeto pasivo, a través, en su caso, de las entidades participantes, a dicho depositario central de valores en la forma que éste determine y, en todo caso, antes del inicio del plazo para la presentación e ingreso de la autoliquidación en la que deba constar la citada opción o renuncia.

El ejercicio de la opción por la fecha teórica de liquidación o su renuncia en ningún caso comportará que alguna operación quede sin computar o que se compute en más de una autoliquidación.

Artículo 10. *Procedimiento especial de rectificación de operaciones declaradas en autoliquidaciones anteriores.*

Cuando en relación con una operación que haya dado lugar al ingreso de cuota tributaria por el impuesto, el sujeto pasivo constate un error u otras circunstancias por las cuales deba ser objeto de rectificación, y de ello se derive la improcedencia o un exceso de la cuota tributaria ingresada por dicha operación, el sujeto pasivo podrá efectuar la rectificación de la operación en alguna autoliquidación del impuesto que se presente dentro del plazo de los cuatro años siguientes a la fecha del ingreso de la citada cuota tributaria, minorando dicha cuota o exceso del importe de la cuota a ingresar correspondiente a la autoliquidación en la que se efectúe la rectificación, sin que en ningún caso el resultado de esta última pueda ser negativo. La Ministra de Hacienda determinará la información que en relación con la operación que se rectifica deba incluirse en la autoliquidación.

El procedimiento de rectificación de operaciones a que se refiere el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de las facultades de comprobación que corresponden a la Administración tributaria dirigidas a determinar la correcta liquidación del impuesto.

Las rectificaciones efectuadas conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo serán incompatibles con la solicitud de rectificación de autoliquidaciones prevista en los artículos 126 a 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por los mismos hechos y circunstancias que justificaron la rectificación a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

Disposición adicional primera. *Conservación de la información con trascendencia tributaria.*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 8.5 de la Ley del Impuesto, el depositario central de valores y sus entidades participantes deberán conservar y mantener a disposición de la Administración tributaria toda la documentación que contenga la información prevista en el artículo 5, así como la que acredite todos los ingresos que se hayan efectuado por todos los intervinientes en el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones, durante el plazo señalado en el artículo 70.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Disposición adicional segunda. *Publicación de lista de sociedades cuyas acciones se someten a gravamen.*

La Agencia Estatal de Administración Tributaria publicará en su Sede electrónica en el mes de diciembre de cada año, con efectos meramente informativos para la aplicación del impuesto en el año inmediato siguiente, una lista de sociedades cuyas acciones estarán sujetas a gravamen de acuerdo con lo dispuesto en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 2 de la Ley del Impuesto. Dicha lista tendrá carácter indicativo, sin que la ausencia en la misma de una sociedad que reúna las condiciones a que se refieren dichas letras excluya la aplicación del impuesto.

A los efectos previstos en el párrafo anterior la Sociedad de Bolsas deberá comunicar a la Administración tributaria en los diez primeros días naturales del mes de diciembre de cada año la relación de sociedades de nacionalidad española cotizadas en los mercados secundarios oficiales españoles cuyo valor de capitalización bursátil a 1 de diciembre del mismo año sea superior a 1.000 millones de euros.

Esta comunicación se efectuará a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y comprenderá la denominación completa o razón social de la sociedad, su número de identificación fiscal, código ISIN de cada clase de acciones y el valor de capitalización bursátil de la sociedad a 1 de diciembre.

Disposición transitoria única. *Primeras autoliquidaciones del Impuesto.*

La presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo y abril de 2021, así como el ingreso de las respectivas deudas tributarias, se efectuará en el plazo para la presentación e ingreso de la autoliquidación correspondiente al mes de mayo de 2021.

Disposición final primera. *Modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.*

Se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre:

Uno. Se modifica la letra B) del apartado 2 del artículo 66, que queda redactada del siguiente modo:

> «B) En relación con las operaciones referidas en el número 3.º del apartado anterior:

a) El vendedor deberá hacer constar los siguientes datos:

1.º El Estado miembro a partir del cual los bienes han sido expedidos o transportados y la fecha de expedición o transporte de los bienes.

2.º El número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del empresario o profesional al que van destinados los bienes, asignado por el Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes.

3.º El Estado miembro al que se expiden o transportan los bienes, el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del depositario de los bienes cuando este es distinto del empresario o profesional mencionado en el número 2.º anterior, la dirección del almacén en el que se almacenan los bienes tras su llegada y la fecha de llegada de los bienes al almacén.

4.º El valor, la descripción y la cantidad de los bienes que han llegado al almacén.

5.º El número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del empresario o profesional a que se refiere el apartado tres, segundo párrafo, letra a´), del artículo 9 bis de la Ley del Impuesto, que sustituye al empresario o profesional al que inicialmente fueron destinados los bienes y la fecha en que tenga lugar la sustitución.

6.º Descripción, base imponible determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, cantidad y precio unitario de los bienes entregados en las condiciones señaladas en el primer guion del apartado dos del artículo 9 bis de la Ley del Impuesto, fecha de dicha entrega y el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del empresario o profesional adquirente.

7.º Descripción, base imponible determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, cantidad y precio unitario de los bienes transferidos en las condiciones señaladas en el primer párrafo del apartado tres del artículo 9 bis de la Ley del Impuesto, fecha en que tuvieron lugar las condiciones que motivaron dicha transferencia de bienes y el motivo por el que se ha producido.

8.º Descripción, cantidad y valor de los bienes devueltos en las condiciones señaladas en el apartado tres, segundo párrafo, letra b´), del artículo 9 bis de la Ley del Impuesto, así como la fecha de la devolución.

b) El empresario o profesional a quien van destinados los bienes y quienes sustituyan a aquel deberán hacer constar los siguientes datos:

1.º El número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del vendedor que transmita los bienes en el marco de un acuerdo de ventas de bienes en consigna.

2.º La descripción y cantidad de los bienes enviados para ser puestos a su disposición.

3.º La fecha de llegada al almacén de los bienes enviados para ser puestos a su disposición.

4.º Descripción, base imponible determinada conforme a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, cantidad y precio unitario de los bienes adquiridos y fecha en que se realiza la adquisición intracomunitaria de bienes prevista en el segundo guion del apartado dos del artículo 9 bis de la Ley del Impuesto.

5.º Descripción, cantidad y valor de los bienes que son retirados del almacén por el vendedor y dejan de estar a su disposición, así como la fecha en que aquellos se retiran.

6.º Descripción, cantidad y valor de los bienes destruidos o desaparecidos del almacén y la fecha en que se produce o se descubre la destrucción, pérdida o robo de los bienes.

No obstante, este empresario o profesional solo deberá anotar los datos citados en los números 1.º, 2.º y 4.º anteriores, cuando los bienes se expidan o transporten para su depósito a un empresario o profesional distinto de él mismo.»

Dos. Se modifica la letra c) del apartado 1 del artículo 69 bis, que queda redactada del siguiente modo:

«c) La información de las operaciones a que se refiere el artículo 66.1, números 1.º y 2.º, de este Reglamento, en un plazo de cuatro días naturales, desde el momento de inicio de la expedición o transporte, o, en su caso, desde el momento de la recepción de los bienes a que se refieren.

La información de las operaciones a que se refiere el artículo 66.1, número 3.º, de este Reglamento, antes del día 16 del mes siguiente a la fecha de llegada de los bienes al almacén, de la puesta a disposición del adquirente o de la operación que deba registrarse.»

Disposición final segunda. *Modificación del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.*

Se introduce un nuevo artículo 54 ter en 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con la siguiente redacción:

«Artículo 54 ter. *Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.*

1. Las personas y entidades que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español en los términos establecidos en el apartado siguiente, vendrán obligados a presentar periódicamente una declaración informativa de las cesiones de uso en las que intermedien.

2. A los exclusivos efectos de la declaración informativa prevista en este artículo, se entiende por cesión de uso de viviendas con fines turísticos la cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocione y realizada con finalidad gratuita u onerosa.

En todo caso quedan excluidos de este concepto:

a) Los arrendamientos de vivienda tal y como aparecen definidos en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, así como el subarriendo parcial de vivienda a que se refiere el artículo 8 de la misma norma legal.

b) Los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica.

A estos efectos no tendrán la consideración de excluidos las cesiones temporales de uso de vivienda a que se refiere el artículo 5.e) de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, con independencia del cumplimiento o no del régimen específico derivado de su normativa sectorial al que estuviera sometido.

c) El derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

d) Los usos y contratos del artículo 5 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, salvo aquellas cesiones a las que se refiere la letra e) de este artículo.

3. A los efectos previstos en el apartado 1, tendrán la consideración de intermediarios todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso a que se refiere el apartado anterior, ya sea a título oneroso o gratuito.

En particular, tendrán dicha consideración las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso a que se refiere el apartado anterior y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que presten o no el servicio subyacente objeto de intermediación o de que se impongan condiciones a los cedentes o cesionarios tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales.

4. La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

a) Identificación del titular de la vivienda cedida con fines turísticos así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, si fueren distintos.

La identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y número de identificación fiscal o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

A estos efectos se considerarán como titulares del derecho objeto de cesión quienes lo sean del derecho de la propiedad, contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, arrendamiento o subarrendamiento o cualquier otro derecho de uso o disfrute sobre las viviendas cedidas con fines turísticos, que sean cedentes, en última instancia, de uso de la vivienda citada.

b) Identificación del inmueble con especificación del número de referencia catastral o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

c) Identificación de las personas o entidades cesionarias así como el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos.

La identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y número de identificación fiscal o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

A estos efectos, los cedentes del uso de la vivienda con fines turísticos deberán conservar una copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio, anteriormente señalado.

d) Importe percibido por el titular cedente del uso de la vivienda con fines turísticos o, en su caso, indicar su carácter gratuito.

5. La Orden ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente establecerá el plazo de presentación y contendrá la información a que se refiere el apartado anterior, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información.»

Disposición final tercera. *Modificación del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua.*

Se modifica el artículo 4 del Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 4. *Obligación de información.*

Conforme al artículo 30.2 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, las instituciones financieras vendrán obligadas a presentar una declaración informativa cuando las personas que ostenten la titularidad o el control de las cuentas financieras sean residentes fiscales en alguno de los siguientes países o jurisdicciones:

a) Otro Estado miembro de la Unión Europea, cualquier territorio al que sea de aplicación la Directiva 2011/16/UE modificada por la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, o cualquier otro país o jurisdicción con el cual la Unión Europea haya celebrado un acuerdo en virtud del cual el país o jurisdicción deba facilitar la información especificada en el artículo 5 de este real decreto.

b) Otro país o jurisdicción respecto del cual haya surtido efectos el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre Intercambio Automático de

Información de Cuentas Financieras con el que exista reciprocidad en el intercambio de información.

c) Cualquier otro país o jurisdicción con el cual España haya celebrado un acuerdo en virtud del cual el país o jurisdicción deba facilitar la información especificada en el artículo 5 de este real decreto conforme a lo dispuesto en este real decreto, con el que exista reciprocidad en el intercambio de información.

Esta declaración informativa tendrá carácter anual y se efectuará en la forma, lugar y plazo que se determine por orden de la Ministra de Hacienda, en la cual se incluirá la lista de los países o jurisdicciones a que se refieren las letras a), b) y c) de este artículo, así como aquellas que se consideren participantes a efectos de lo dispuesto en este real decreto.

No obstante, las instituciones financieras vendrán igualmente obligadas a presentar la citada declaración informativa, aun cuando tras la aplicación de las normas de diligencia debida contenidas en el anexo de este real decreto concluyan que no existen cuentas sujetas a comunicación de información de conformidad con el apartado D de la sección VIII del citado anexo, en los términos y en la forma que se establezcan en la orden mencionada anteriormente.»

Disposición final cuarta. *Título competencial.*

Este real decreto se aprueba al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.14.ª de la Constitución Española, que atribuye al Estado la competencia en materia de Hacienda general.

Disposición final quinta. *Autorización a la Ministra de Hacienda.*

Se autoriza a la Ministra de Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para la aplicación de este real decreto.

Disposición final sexta. *Entrada en vigor.*

1. Este real decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será aplicable con efectos retroactivos desde el 16 de enero de 2021.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 anterior:

a) La disposición final primera entrará en vigor al día siguiente de la publicación de este real decreto en el «Boletín Oficial del Estado».

b) La disposición final segunda entrará en vigor al mes siguiente de la publicación de este real decreto en el «Boletín Oficial del Estado».

c) La disposición final tercera entrará en vigor al día siguiente de la publicación de este real decreto en el «Boletín Oficial del Estado», y será de aplicación a las declaraciones informativas que haya que presentar a partir de 1 de enero de 2022 respecto de la información relativa al año inmediato anterior.

§ 24

Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 604 "Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación

Ministerio de Hacienda
«BOE» núm. 127, de 28 de mayo de 2021
Última modificación: 30 de agosto de 2023
Referencia: BOE-A-2021-8878

La Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, introduce en España este nuevo gravamen que somete a imposición determinadas operaciones de adquisición de valores.

El desarrollo reglamentario de esta Ley se encuentra en el Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias.

En el citado Real Decreto se concreta de forma detallada el procedimiento de presentación e ingreso de autoliquidaciones a través de un depositario central de valores establecido en territorio español, distinguiendo los distintos supuestos en los que resulta aplicable tal procedimiento y detallando la canalización de la información y del importe de la deuda tributaria desde el sujeto pasivo hasta la Administración tributaria.

Se trata de un procedimiento novedoso en nuestro ordenamiento tributario, mediante el cual el depositario central de valores presentará en nombre y por cuenta del sujeto pasivo una autoliquidación por cada sujeto pasivo e ingresará el importe de la deuda tributaria correspondiente.

La adopción de este procedimiento se justifica por las especiales características de este Impuesto, y cuenta como antecedente el sistema de recaudación del Impuesto análogo francés.

Previsiblemente, un porcentaje significativo de los sujetos pasivos serán no residentes en territorio español, sin apenas vínculos con la Administración tributaria española por cuanto se trata de intermediarios financieros cuya actividad en muchos casos se concreta en emitir, para su ejecución por los miembros de los mercados, órdenes de compra de acciones por cuenta de sus clientes adquirentes.

Por otra parte, también se prevé el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto por el propio sujeto pasivo cuando no proceda realizarse por un depositario central de valores establecido en territorio español.

En esta orden se procede a aprobar el modelo de autoliquidación del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, modelo 604, determinando las formas, condiciones generales y el procedimiento para la presentación e ingreso del mismo. Este modelo incluye un anexo

informativo en el que se recogerá la información detallada de las operaciones que se declaran y que se cumplimentará de forma previa.

De acuerdo con lo dispuesto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la elaboración de esta orden se ha efectuado de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia.

Se cumplen los principios de necesidad y eficacia jurídica por ser el desarrollo necesario para la aplicación efectiva del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

Se cumple también el principio de proporcionalidad al contener la regulación necesaria para conseguir los objetivos que justifican su aprobación.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del texto con el resto del ordenamiento jurídico nacional, generando un marco normativo estable, predecible, integrado, claro y de certidumbre que facilita su conocimiento y comprensión y, en consecuencia, la actuación y toma de decisiones de los diferentes sujetos afectados sin introducción de cargas administrativas innecesarias.

El principio de transparencia, sin perjuicio de su publicación oficial en el Boletín Oficial del Estado, se ha garantizado mediante la publicación del proyecto de orden y su memoria en la página web del Ministerio de Hacienda, a efectos de que pudiera ser conocido dicho texto en el trámite de audiencia e información pública por todos los ciudadanos.

Por último, en relación con el principio de eficiencia se ha procurado que la norma genere las menores cargas administrativas para los ciudadanos, así como los menores costes indirectos, fomentando el uso racional de los recursos públicos y el pleno respeto a los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Esta orden se dicta en desarrollo de las habilitaciones conferidas a la Ministra de Hacienda recogidas en los artículos 6.1 y 8, así como en la disposición final quinta del Real Decreto 366 /2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias.

El artículo 117 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, habilita, en el ámbito del Estado, al Ministro de Economía y Hacienda para aprobar los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos, así como establecer la forma, lugar y plazos de su presentación.

Las habilitaciones anteriores al Ministro de Economía y Hacienda deben entenderse conferidas en la actualidad a la Ministra de Hacienda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 del Real Decreto 2/2020, de 12 de enero, por el que se reestructuran los Departamentos ministeriales.

En su virtud, dispongo:

Artículo 1. *Aprobación del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación».*

Se aprueba el modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación», de formato electrónico, cuyo contenido figura en los anexos I y II de la presente orden.

El anexo I contiene la autoliquidación del Impuesto y el anexo II recoge el formato del detalle informativo de las operaciones sujetas. Este anexo II deberá cumplimentarse de forma previa al anexo I.

En la presentación del modelo 604 deberá consignarse el número de justificante obtenido en la cumplimentación del anexo informativo.

El número identificativo que habrá de figurar en el modelo de autoliquidación 604 será un número secuencial cuyos tres primeros dígitos se corresponderán con el código 604.

Artículo 2. *Obligados a la presentación del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación».*

Están obligados a la presentación del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación» los sujetos pasivos previstos en el artículo 6 de la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

La presentación e ingreso de la autoliquidación del Impuesto se realizará:

1. A través de un depositario central de valores establecido en territorio español, en nombre y por cuenta de cada sujeto pasivo que hubiera efectuado la comunicación y el abono a que se refiere el artículo 5 del Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias, en los supuestos previstos en los artículos 2.2, 3 y 4 de este mismo Real Decreto.

2. En el resto de supuestos en los que no proceda la presentación a través del depositario central de valores establecido en territorio español, será el sujeto pasivo el que deba presentar el correspondiente modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación», de conformidad con el artículo 8 del citado Real Decreto.

Artículo 3. *Plazo de presentación del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación».*

El período de liquidación coincidirá con el mes natural de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.3 de la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

De acuerdo con lo previsto en los artículos 6.1 y 8 del Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias, el modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación», deberá presentarse e ingresarse, según corresponda, por el depositario central de valores o por el sujeto pasivo, entre los días diez y veinte del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual.

Artículo 4. *Formas de presentación del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación».*

La presentación del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación» se efectuará de forma obligatoria por vía electrónica a través de Internet, en la sede electrónica de la AEAT, mediante:

1.º Un sistema de identificación, autenticación y firma electrónica utilizando un certificado electrónico cualificado emitido de acuerdo con las condiciones que establece la Ley 6/2020, de 11 de noviembre, reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza que, según la normativa vigente en cada momento, resulte admisible por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2.º En los supuestos de sujetos pasivos que sean personas físicas en los que no proceda la presentación a través de un depositario central de valores establecido en territorio español, también se podrá realizar la presentación mediante el sistema Cl@ve, regulado en la Orden PRE/1838/2014, que permite al ciudadano relacionarse electrónicamente con los servicios públicos mediante la utilización de claves concertadas, previo registro como usuario de la misma.

Artículo 5. *Habilitación para la presentación del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación».*

La presentación electrónica por Internet del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación», se efectuará:

1. En los supuestos previstos en los artículos 2.2, 3 y 4 del Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras

normas tributarias, por un depositario central de valores establecido en territorio español que actuará por cuenta y en nombre del sujeto pasivo del Impuesto.

2. En los supuestos previstos en el artículo 8 del Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias, la presentación podrá ser efectuada:

a) Por los sujetos pasivos o, en su caso, sus representantes legales.

b) Por aquellos representantes voluntarios de los sujetos pasivos con poderes o facultades para presentar electrónicamente en nombre de los mismos declaraciones y autoliquidaciones ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria o representarles ante esta, en los términos establecidos en cada momento por la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

c) Por las personas o entidades que, según lo previsto en el artículo 92 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ostenten la condición de colaboradores sociales en la aplicación de los tributos y cumplan los requisitos y condiciones que, a tal efecto, establezca la normativa vigente en cada momento.

Artículo 6. *Condiciones generales para la presentación del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación».*

La presentación electrónica por Internet del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación», estará sujeta al cumplimiento de las siguientes condiciones generales:

a) El depositario central de valores establecido en territorio español deberá disponer de Número de Identificación Fiscal (NIF). El sujeto pasivo del Impuesto deberá disponer de Número de Identificación Fiscal (NIF), o en su defecto, tener asignado un código de identificación individual.

b) Para efectuar la presentación electrónica por Internet de acuerdo con alguno de los sistemas establecidos en el artículo 4.1.º de la presente orden, basados en certificados electrónicos cualificados, el depositario central de valores en los casos previstos en el artículo 5.1 de esta orden, o el sujeto pasivo en los casos previstos en el artículo 5.2 de esta orden, deberán disponer de un certificado electrónico que, según la normativa vigente en cada momento, resulte admisible por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En el caso de presentación por el sujeto pasivo previsto en el artículo 5.2 de esta orden, la presentación electrónica se podrá realizar por cualquiera de los medios previstos en el artículo 4 según el caso. Cuando la presentación se realice utilizando alguno de los sistemas establecidos en el artículo 4.1.º de la presente orden, basados en certificados electrónicos cualificados, por apoderados o colaboradores sociales, serán dichos apoderados o colaboradores quienes deberán disponer de su certificado electrónico cualificado, en los términos señalados en el párrafo anterior.

c) Para efectuar la presentación electrónica, el presentador deberá con carácter previo, bien cumplimentar y transmitir los datos del formulario del «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación» disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o bien utilizar un programa informático para la obtención del fichero del modelo 604 cuyo contenido se ajustará a los diseños que figuran en los anexos I y II de la presente orden.

Artículo 7. *Procedimiento para la obtención del código de identificación individual.*

1. La asignación del código de identificación individual a efectos del Impuesto sobre las Transacciones Financieras a que se refiere el artículo 6.1 y el artículo 8 del Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias, se efectuará con carácter previo a la presentación del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación» en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no disponga de número de identificación fiscal español.

2. La solicitud del código de identificación individual a efectos del Impuesto sobre las Transacciones Financieras se efectuará a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal

de Administración Tributaria. En esta solicitud se deberán facilitar los datos identificativos que permitan la codificación unívoca del sujeto pasivo.

3. El código de identificación individual no podrá utilizarse por el sujeto pasivo para fines distintos de la presentación del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación».

Artículo 8. *Procedimiento de presentación del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación».*

1. Con carácter previo a la presentación del modelo 604, deberá presentarse en todo caso el anexo informativo y, además, en los supuestos previstos en el primer párrafo del artículo 9.1 de esta orden, en su caso, deberá efectuarse el pago de la cuota tributaria resultante de la autoliquidación.

2. El anexo informativo se presentará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) El sujeto pasivo, o en su caso, el presentador conectará con la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y accederá al trámite de presentación del anexo informativo del modelo 604.

b) A continuación, el sujeto pasivo o, en su caso, el presentador cumplimentará el formulario del anexo informativo o seleccionará el fichero elaborado previamente mediante un programa externo y ajustado a los diseños lógicos que figuran en el anexo II de esta orden.

c) El sujeto pasivo o, en su caso, el presentador procederá al envío del anexo informativo utilizando cualquiera de los sistemas establecidos en el artículo 4 de esta orden.

Si el presentador es una persona o entidad autorizada a presentar declaraciones en representación de terceras personas, será necesario realizar la presentación mediante el sistema descrito en el artículo 4.1.º de esta orden, usando su propio certificado electrónico.

d) Si el envío del anexo informativo es aceptado, la Agencia Estatal de Administración Tributaria devolverá en pantalla o, en su caso, mediante mensaje de formato electrónico los datos de registro de tipo 1 que figuran en el anexo II de esta orden, validados con un código seguro de verificación de 16 caracteres, además de la fecha y hora de presentación.

e) En el supuesto de que algún registro fuera rechazado se mostrarán en pantalla o, en su caso, mediante mensaje de formato electrónico los errores detectados, debiendo proceder a la subsanación de los mismos.

3. Presentado el anexo informativo y, en su caso, efectuado el pago en los supuestos previstos en el primer párrafo del artículo 9.1 de esta orden, la presentación del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación», se efectuará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) En primer lugar, el presentador conectará con la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y accederá al trámite de presentación del modelo 604.

A continuación, cumplimentará el formulario del modelo 604 o seleccionará el fichero elaborado previamente mediante un programa externo y ajustado al contenido que figura en el anexo I de esta orden. En la información suministrada de este modo debe incluir el número de justificante obtenido en la presentación del anexo informativo a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

En los casos previstos en el primer párrafo del artículo 9.1 de esta orden, se consignará en el formulario o en el fichero elaborado mediante un programa externo el Número de Referencia Completo (NRC) proporcionado por la entidad colaboradora.

b) En segundo lugar, el presentador procederá a transmitir la autoliquidación utilizando los sistemas que tenga habilitados según lo dispuesto en el artículo 4 de esta orden.

En los supuestos previstos en el primer párrafo del artículo 9.1 de esta orden, la transmisión deberá realizarse en la misma fecha en que tenga lugar el ingreso. No obstante lo anterior, en el caso de que existan dificultades técnicas que impidan efectuar la transmisión electrónica en la misma fecha del ingreso, podrá realizarse dicha transmisión electrónica hasta el cuarto día natural siguiente al del ingreso. Ello no supondrá, en ningún caso, alteración del plazo de declaración e ingreso.

Si de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.2 de esta orden, el presentador es un colaborador social debidamente autorizado, será necesario realizar la presentación utilizando el sistema previsto en el artículo 4.1.º de esta orden, usando su propio certificado electrónico reconocido.

c) Si la autoliquidación es aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria devolverá en pantalla o, en su caso, mediante mensaje de formato electrónico los datos de la autoliquidación validados con un código seguro de verificación de 16 caracteres, además de la fecha y hora de la presentación.

d) Si la autoliquidación es rechazada, se mostrarán en pantalla o, en su caso, mediante mensaje de formato electrónico los errores detectados. En este caso, se deberá proceder a subsanar los mismos, bien en el formulario de entrada, bien con el programa con el que se generó el fichero, o repitiendo la presentación si el error fuese ocasionado por otro motivo.

e) El sujeto pasivo o el presentador deberá conservar la autoliquidación aceptada, así como, en su caso, el documento de ingreso debidamente validados con el correspondiente código seguro de verificación.

Artículo 9. *Procedimiento de ingreso del modelo 604, «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación».*

1. En los casos en que el modelo 604 deba presentarse por el sujeto pasivo, el ingreso deberá realizarse de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 7.a) de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria.

En aquellos casos en los que el sujeto pasivo no disponga de cuenta abierta en ninguna entidad de crédito que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria, el pago deberá efectuarse mediante transferencia bancaria, de acuerdo con el procedimiento que establezca en cada momento la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

2. En los casos en los que el modelo 604 deba presentarse por un depositario central de valores establecido en territorio español de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2 a 6 del Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias, el ingreso se realizará por dicho depositario central a través del siguiente procedimiento:

a) El depositario central de valores efectuará una transferencia bancaria por el importe a ingresar resultante de la totalidad de las autoliquidaciones presentadas en el periodo.

Dicha transferencia se efectuará desde una cuenta cuya titularidad corresponda al depositario central de valores a la cuenta que le indique el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y que en todo caso deberá estar abierta en una entidad colaboradora en la gestión recaudatoria.

El importe de la transferencia realizada será la suma de los importes a ingresar de todas las autoliquidaciones presentadas en el periodo de liquidación.

b) En la misma fecha en que se ordene la transferencia, el depositario central de valores presentará a través del Registro Electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria un fichero, con las características que determine el Departamento de Recaudación, que contenga la siguiente información de detalle de cada una de las autoliquidaciones incluidas en la transferencia realizada:

– NIF del sujeto pasivo.
– Apellidos y nombre en caso de que el sujeto pasivo sea una persona física.
– N.º de justificante de la autoliquidación obtenido en la presentación telemática de la misma.
– Código de modelo de la autoliquidación.
– Ejercicio.
– Periodo.
– Importe a ingresar de la autoliquidación.

El importe total del fichero remitido por el depositario central de valores deberá coincidir exactamente con el importe de la transferencia recibida en la cuenta designada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a esos efectos.

En el caso de que la información de detalle suministrada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por el depositario central de valores carezca de toda la información de detalle anteriormente especificada y esta circunstancia impida la correcta identificación de la transferencia efectuada y/o de las autoliquidaciones incluidas en dicha transferencia, el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ordenará su retrocesión a su emisor, no surtiendo los efectos del pago para el sujeto pasivo.

Para realizar el pago de este impuesto, el depositario central de valores no podrá utilizar ningún procedimiento de transferencia diferente del previsto en este artículo.

c) Tras confirmar la recepción de la transferencia y a partir de la información de detalle recibida del depositario central del valores, el Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria remitirá a la entidad colaboradora en la que se encuentre abierta la cuenta receptora de las transferencias todos los datos necesarios para la correcta aplicación del pago según el procedimiento previsto en la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Disposición adicional única. *Tratamiento de datos personales.*

Los datos personales aportados por el obligado tributario en el cumplimiento de sus derechos y obligaciones tributarias serán tratados con la finalidad de la aplicación del sistema tributario y aduanero, siendo responsable del tratamiento de dichos datos la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Este tratamiento se ajustará al Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, y a la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales. En la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se facilitará la información que exige el artículo 13 del Reglamento relativa a los posibles tratamientos y el ejercicio de los derechos sobre los mismos.

Disposición transitoria única. *Primeras autoliquidaciones del Impuesto.*

No obstante lo previsto en el artículo 3 de esta orden, la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo y abril de 2021, así como el ingreso de las respectivas deudas tributarias, se efectuará en el plazo para la presentación e ingreso de la autoliquidación correspondiente al mes de mayo de 2021.

Disposición final primera. *Normativa supletoria.*

En lo no previsto en esta orden, resultará de aplicación supletoria la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

Disposición final segunda. *Modificación de la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

Se introduce la siguiente modificación en la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

Única. En el anexo I, Código 021-Autoliquidaciones, se incluye el siguiente modelo de autoliquidación:

«Código de modelo: 604.
Denominación: "Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación".
Período de ingreso: M.»

Disposición final tercera. *Entrada en vigor.*

La presente orden entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

ANEXO I

Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA

Agencia Tributaria

Teléfonos: 91 574 87 70 / 901 33 55 33
https://sede.agenciatributaria.gob.es

Impuesto sobre las Transacciones Financieras.
Autoliquidación

Modelo 604

Espacio reservado para número identificativo y código de barras

Sujeto pasivo (1)

NIF/C.I.I. | Apellidos y nombre o Razón social

Ejercicio | Período

Cod. LEI | Cod. BIC

Domicilio fiscal sujeto pasivo en territorio español

Tipo de vía | Nombre de la vía pública | Tipo Num. | Núm. casa | Calif. nu | Bloque | Portal | Escal. | Planta | Puerta

Complemento domicilio (ej: Urbanización.., Polígono Industrial.., C. Comercial..,) | Localidad / Población (si es distinta de Municipio) | C. Postal

Nombre del Municipio | Provincia

Domicilio fiscal sujeto pasivo en el extranjero

Domicilio (Address)

Complemento domicilio (si fuese necesario) | Población / Ciudad | C. Postal (ZIP)

Provincia / Región / Estado | País | Cod. País

Persona de contacto | Teléfono de contacto

Anexo informativo (2)

Número de justificante del anexo informativo

Liquidación (3)

		Base imponible		Cuota
Operaciones sujetas no exentas realizadas en el período	01		02	
Rectificaciones	03		04	
Operaciones exentas realizadas en el período	05			
Diferencia [02] - [04]			08	
Cuota de operaciones sujetas no exentas del período atribuible a la Administración del Estado			09	
Cuota de rectificaciones realizadas en el período atribuible a la Administración del Estado			10	
Atribuible a la Administración del Estado			11	%
Resultado atribuible a la Administración del Estado ([09] - [10])			12	
A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria): Resultado de la anterior o anteriores declaraciones del mismo concepto, ejercicio y periodo			06	
Resultado de la autoliquidación ([12] - [06])			07	

Complementaria (4)

Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y período, indíquelo marcando con una "X" esta casilla.

☐ Autoliquidación complementaria

En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la autoliquidación anterior.

Nº. de justificante

Ingreso (5)

Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones.

Importe:

Modelo **604** | NIF | Apellidos y nombre o Razón social | Página 2

Información de la tributación por razón de territorio (6)
(Solo para sujetos pasivos que tributen a varias Administraciones)

	Álava	Guipúzcoa	Vizcaya	Navarra	Estado
Cuota de operaciones sujetas no exentas realizadas en el periodo.....	13	18	23	28	33
Cuota de rectificaciones realizadas en el periodo.....	14	19	24	29	34
Cuota total atribuible	15	20	25	30	35
% atribuible.....	16 %	21 %	26 %	31 %	36 %
Importe de las operaciones exentas.....	17	22	27	32	37

ANEXO II

Diseños lógicos a los que deben ajustarse los archivos que se generen para la presentación telemática del anexo informativo del Modelo 604

A. Tipo de registro 1: Registro de declarante.

Se consignarán los datos identificativos del sujeto pasivo junto con el resumen global de la información recogida en el registro de tipo 2.

Posiciones	Naturaleza	Descripción de los campos
1	Numérico.	**TIPO DE REGISTRO.** Constante número «1».
2-4	Alfabético.	**MODELO DE ANEXO.** «ATF».
5-8	Numérico.	**EJERCICIO.** Las cuatro cifras del ejercicio fiscal al que corresponde el anexo.
9-17	Alfanumérico.	**NIF/C.I.I. DEL SUJETO PASIVO.** Se consignará el NIF del sujeto pasivo. Este campo deberá estar ajustado a la derecha, siendo la última posición el carácter de control y rellenando con ceros las posiciones de la izquierda, de acuerdo con las reglas previstas en 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007 de 27 de Julio (BOE del 5 de septiembre). Si no se dispone de NIF deberá consignarse el código de identificación individual asignado.

Posiciones	Naturaleza	Descripción de los campos
18-57	Alfanumérico.	**APELLIDOS Y NOMBRE O RAZÓN SOCIAL DEL SUJETO PASIVO.** Si es una persona física se consignará el primer apellido, un espacio, el segundo apellido, un espacio y el nombre completo, necesariamente en este orden. Para personas jurídicas y entidades en régimen de atribución de rentas, se consignará la razón social completa, sin anagrama. En ningún caso podrá figurar en este campo un nombre comercial.
58-107	Blancos.	**BLANCOS.** Se consignará a blancos.
108-120	Alfanumérico.	**NÚMERO IDENTIFICATIVO DEL ANEXO.** Se consignará el número identificativo correspondiente al anexo. Será un número secuencial cuyos tres primeros dígitos se corresponderán con el código ATF.
121-122	Alfabético.	**ANEXO COMPLEMENTARIO O SUSTITUTIVO.** En el caso excepcional de segunda o posterior presentación de anexos, deberá cumplimentarse obligatoriamente uno de los siguientes campos: 121 **ANEXO COMPLEMENTARIO:** Se consignará una «C» si la presentación de este anexo tiene por objeto incluir registros que, debiendo haber figurado en otro anexo del mismo ejercicio y periodo presentado anteriormente, hubieran sido completamente omitidos en el mismo. 122 **ANEXO SUSTITUTIVO:** Se consignará una «S» si la presentación tiene como objeto anular y sustituir completamente a otro anexo anterior, del mismo ejercicio y periodo. Un anexo sustitutivo sólo puede anular a un único anexo anterior.
123-135	Alfanumérico.	**NUMERO IDENTIFICATIVO DEL ANEXO ANTERIOR.** En el caso de que se haya consignado una «C» en el campo «Anexo complementario» o en el caso de que se haya consignado «S» en el campo «Anexo sustitutivo», se consignará el número identificativo correspondiente al anexo al que sustituye o complementa. Campo de contenido alfanumérico de 13 posiciones. En cualquier otro caso deberá rellenarse a CEROS.
136-137	Numérico.	**PERIODO.** Se hará constar el periodo al que corresponda el anexo. Se consignará el que corresponda según la siguiente relación de claves: «01» - Enero. «02» - Febrero. «03» - Marzo. «04» - Abril. «05» - Mayo. «06» - Junio. «07» - Julio. «08» - Agosto. «09» - Septiembre. «10» - Octubre. «11» - Noviembre. «12» - Diciembre.
138-154	Numérico.	**NÚMERO TOTAL DE OPERACIONES DECLARADAS.** Se consignará el número total de registros Tipo 2.
155-171	Numérico.	**NÚMERO TOTAL DE OPERACIONES SUJETAS NO EXENTAS INCLUIDAS EN EL ANEXO.** Se consignará el número de registros Tipo 2 en los que el Campo «Tipo de operación: operación no exenta o exenta» sea «S» (posición 190 registro tipo 2) y el campo «Rectificación» no tenga contenido. (posición 325 registro tipo 2).
172-189	Numérico.	**BASE IMPONIBLE TOTAL DE LAS OPERACIONES SUJETAS NO EXENTAS INCLUIDAS EN EL ANEXO.** Campo numérico de 18 posiciones. Se consignará, sin signo y sin coma decimal, la suma del campo Base imponible (posiciones 242-259 registro tipo 2) de todos los registros Tipo 2 en los que el campo «Tipo de operación: operación no exenta o exenta» sea «S» (posición 190 registro Tipo 2) y el campo «Rectificación» no tenga contenido (posición 325 registro tipo 2). Este campo se subdivide en dos: – 172-187 Parte entera de la base imponible total de las operaciones sujetas no exentas incluidas en el anexo. – 188-189 Parte decimal de la base imponible total de las operaciones sujetas no exentas incluidas en el anexo.

Posiciones	Naturaleza	Descripción de los campos
190-207	Numérico.	**CUOTA TOTAL DE LAS OPERACIONES SUJETAS NO EXENTAS INCLUIDAS EN EL ANEXO.** Campo numérico de 18 posiciones. Se consignará, sin signo y sin coma decimal, la suma del campo «Cuota tributaria derivada de la operación» (posiciones 291-308 registro tipo 2) de todos los registros de Tipo 2 en los que el campo «Tipo de operación: operación no exenta o exenta» sea «S» (posición 190 registro Tipo 2) y el campo «Rectificación» no tenga contenido (posición 325 registro tipo 2). Este campo se subdivide en dos: 190-205 Parte entera de la cuota total de las operaciones sujetas no exentas incluidas en el anexo. 206-207 Parte decimal de la cuota total de las operaciones sujetas no exentas incluidas en el anexo.
208-224	Numérico.	**NÚMERO TOTAL DE OPERACIONES EXENTAS INCLUIDAS EN EL ANEXO.** Se consignará el número de registros Tipo 2 en los que el Campo «Tipo de operación: operación no exenta o exenta» sea «E» (posición 190 registro tipo 2) y el campo «Rectificación» no tenga contenido (posición 325 registro tipo 2).
225-242	Numérico.	**IMPORTE TOTAL DE LAS OPERACIONES EXENTAS INCLUIDAS EN EL ANEXO.** Campo numérico de 18 posiciones. Se consignará, sin signo y sin coma decimal, la suma del campo «Importe de la adquisición de las operaciones sujetas y exentas» (posiciones 273-290 registro tipo 2) de todos los registros Tipo 2 en los que el campo «Tipo de operación: operación no exenta o exenta» sea «E» (posición 190 registro Tipo 2) y el campo «Rectificación» no tenga contenido (posición 325 registro tipo 2) Este campo se subdivide en dos: 225-240 Parte entera del importe total de las operaciones exentas incluidas en el anexo. 241-242 Parte decimal del importe total de las operaciones exentas incluidas en anexo.
243-259	Numérico.	**NÚMERO TOTAL DE RECTIFICACIONES.** Se consignará el número de registros Tipo 2 en los que el Campo «Rectificación» sea »X» (posición 325 registro tipo 2).
260-278	Alfanumérico.	**TOTAL BASE IMPONIBLE /IMPORTE DE LAS RECTIFICACIONES.** Campo alfanumérico de 19 posiciones. Se consignará, la suma de las cantidades (sin coma decimal) reflejadas en el campo «Resultado de la rectificación BI/importe) (posiciones 387-405 correspondientes al registro de tipo 2) de todos los registros Tipo 2 en los que el campo «Rectificación» sea «X» (posición 325 registro Tipo 2). Este campo se subdivide en: 260 **SIGNO:** Campo alfabético que se cumplimentará cuando el resultado de la operación a que se acaba de hacer referencia sea menor que 0 (cero); en este caso se consignará una «N». En cualquier otro caso el contenido del campo será blanco. 261-278 **IMPORTE:** Campo numérico de 18 posiciones. Se consignará el importe resultante de la operación a que se ha hecho referencia más arriba. Este campo se subdivide en dos: – 261-276 Parte entera de la base imponible total de las rectificaciones. – 277-278 Parte decimal de la base imponible total de las rectificaciones.
279-296	Alfanumérico.	**CUOTA RESULTANTE DE LAS RECTIFICACIONES.** Campo alfanumérico de 18 posiciones. Se consignará la suma de las cantidades (sin coma decimal) reflejadas en los campos IMPORTE DE LA RECTIFICACION (CUOTA) (posiciones 368 a 386 correspondientes al registro de tipo 2) de todos los registros Tipo 2 en los que el campo «Rectificación» sea «X» (posición 325 registro Tipo 2). Este campo se subdivide en: 279 **SIGNO:** Campo alfabético que se cumplimentará cuando el resultado de la suma a que se acaba de hacer referencia sea menor que 0 (cero); en este caso se consignará una «N». En cualquier otro caso el contenido del campo será un espacio. 280-296 **IMPORTE:** Campo numérico de 17 posiciones. Este campo se subdivide en dos: 280-294 Parte entera de la cuota resultante de las rectificaciones. 295-296 Parte decimal de la cuota resultante de las rectificaciones.
297	Alfabético.	**OPCIÓN POR LA FECHA TEÓRICA DE LIQUIDACIÓN.** Se cumplimentará con «X» en la primera autoliquidación que se presente en cada año natural si se opta por la fecha teórica de liquidación. En los demás casos, este campo figurará en blanco.

Posiciones	Naturaleza	Descripción de los campos
298	Alfabético.	**REVOCACIÓN DE LA OPCIÓN POR LA FECHA TEÓRICA DE LIQUIDACIÓN.** Se cumplimentará con «X» en la primera autoliquidaciónque se presente en cada año natural si se revoca la opción por la fecha teórica de liquidación.
299-500	Blancos.	BLANCOS.

Tipo de registro 2: Registro de operaciones

En el registro de tipo 2 se debe informar de manera individualizada cada operación de acuerdo a los siguientes criterios de registro:

Posiciones	Naturaleza	Descripción de los campos
1	Numérico.	**TIPO DE REGISTRO.** Numérico de una posición. Constante «2» (Dos).
2-4	Alfabético.	**MODELO DE ANEXO.** Alfabético de tres posiciones. «ATF».
5-8	Numérico.	**EJERCICIO.** Las cuatro cifras del ejercicio fiscal al que corresponde el anexo.
9-17	Alfanumérico.	**NIF/C.I.I DEL SUJETO PASIVO.** Se consignará el NIF del sujeto pasivo. Consignar el mismo NIF contenido en estas mismas posiciones (9-17) del registro de tipo 1. Si no se dispone de NIF deberá consignarse el código de identificación individual asignado.
18-75	Blancos.	**BLANCOS.**
76-77	Numérico.	**PERIODO.** Se hará constar el periodo al que corresponda el anexo. Se consignará el que corresponda según la siguiente relación de claves: «01» - Enero. «02» - Febrero. «03» - Marzo. «04» - Abril. «05» - Mayo. «06» - Junio. «07» - Julio. «08» - Agosto. «09» - Septiembre. «10» - Octubre. «11» - Noviembre. «12» - Diciembre.
78-113	Alfanumérico.	**REFERENCIA DE LA TRANSACCIÓN O IDENTIFICADOR ÚNICO.** Deberá consignarse la referencia de la transacción o identificador único que permita al sujeto pasivo identificar la operación informada y el periodo de liquidación.
114	Alfabético.	**TRANSACCIÓN POR CUENTA PROPIA O AJENA.** Se consignarán una de las siguientes claves: **P:** Si la transacción es ejecutada por el sujeto pasivo por cuenta propia. **A:** Si la transacción es ejecutada por el sujeto pasivo por cuenta de terceros.
115	Alfabético.	**TIPO DE SUPUESTO DE PRESENTACIÓN A TRAVESDE DEPOSITARIO CENTRAL DE VALORES SITUADO EN TERRITORIO ESPAÑOL.** En el caso de que la presentación se realice a través de un depositario central de valores situado en territorio español deberá identificarse el supuesto por el cual se hace de este modo la presentación. A estos efectos se consignará alguna de las siguientes claves: **A.** Supuesto previsto en el artículo 3.a) del Reglamento del Impuesto sobre Transacciones Financieras. **B.** Supuesto previsto en el artículo 3.b) del Reglamento del Impuesto sobre Transacciones Financieras. **C.** Supuesto previsto en el artículo 4.1.a) Reglamento del Impuesto sobre Transacciones Financieras. **D.** Supuesto previsto en el artículo 4.1.b) Reglamento del Impuesto sobre Transacciones Financieras. **E.** Supuesto previsto en el artículo 4.1.c) Reglamento del Impuesto sobre Transacciones Financieras. **F.** Supuesto previsto en el artículo 2.2 del Reglamento del Impuesto sobre Transacciones Financieras.

Posiciones	Naturaleza	Descripción de los campos
116	Alfabético.	**SUPUESTO DE PRESENTACIÓN POR EL SUJETO PASIVO.** Este campo se cumplimentará cuando la presentación e ingreso se realice por el sujeto pasivo. Cuando la presentación e ingreso se realice por el sujeto pasivo se consignará la clave «X». En los demás casos, este campo figurará en blanco.
117-132	Numérico.	**NÚMERO DE TÍTULOS ADQUIRIDOS.** Se consignará el número de títulos adquiridos en la operación declarada.
133-144	Alfanumérico.	**CÓDIGO ISIN DE LOS TÍTULOS ADQUIRIDOS.** Se consignará el código ISIN de identificación de los títulos adquiridos.
145-153	Alfanumérico.	**NIF EMISOR.** Se consignará el NIF del emisor de los valores.
154-173	Alfanumérico.	**CÓDIGO LEI EMISOR.** Se consignará el código LEI del emisor de los valores.
174-181	Numérico.	**FECHA DE LIQUIDACION/REGISTRO.** Se consignará la fecha teórica de liquidación en caso de que se hubiese ejercido la opción por dicha fecha, o la fecha de anotación registral si no se hubiese ejercido la opción. 174-177 Numérico Año. 178-179 Numérico Mes. 180-181 Numérico Día.
182-189	Numérico.	**FECHA DE EJECUCIÓN.** Fecha de ejecución. Solo se consignará en el caso de que la regla de determinación de la base imponible sea la prevista en el artículo 5.3 de la Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras. 182-185 Numérico Año. 186-187 Numérico Mes. 188-189 Numérico Día.
190	Alfabético.	**TIPO DE OPERACIÓN: OPERACIÓN NO EXENTA O EXENTA.** Se informará con una de las dos claves siguientes el tipo de operación: S: Operación sujeta y no exenta. E: Operación sujeta y exenta.
191	Alfabético.	**MODALIDADES DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN LAS OPERACIONES SUJETAS Y NO EXENTAS.** En el caso de las operaciones sujetas y no exentas se consignará la clave que corresponda según la modalidad de determinación de la base imponible prevista en el artículo 5 de la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financiera: A: Se consignará esta clave cuando la base imponible esté constituida por el importe de la contraprestación sin incluir los costes de transacción derivados de los precios de las infraestructuras de mercado, ni las comisiones de intermediación, ni ningún otro gasto asociado a la operación. (Artículo 5.1 de la Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras). B: Se consignará esta clave cuando la base imponible esté constituida por el valor correspondiente al cierre del mercado regulado más relevante por liquidez del valor en cuestión el último día de negociación anterior al de la operación. (Artículo 5.1 de la Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras). C: Cuando la adquisición de valores proceda de bonos u obligaciones convertibles o canjeables o de otros valores negociables que den lugar a la adquisición, la base imponible será el valor establecido en el documento de emisión de estos. (Artículo 5.2.a) de la Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras). D: Cuando la adquisición proceda de la ejecución o liquidación de opciones o de otros instrumentos financieros derivados que otorguen un derecho a adquirir o transmitir los valores sometidos al impuesto, la base imponible será el precio del ejercicio fijado en el contrato. (Artículo 5.2.b) de la Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras). E: Cuando la adquisición proceda de un instrumento derivado que constituya una transacción a plazo, la base imponible será el precio pactado, salvo que dicho derivado se negocie en un mercado regulado, en cuyo caso la base imponible será el precio de entrega al que deba realizarse dicha adquisición al vencimiento. (Artículo 5.2.c) de la Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras). F: Cuando la adquisición proceda de la liquidación de un contrato financiero definido en el cuarto párrafo del artículo 2.1. de la Orden EHA/3537/2005, de 10 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 27.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores; la base imponible será el valor correspondiente al cierre del mercado regulado más relevante por liquidez del valor en cuestión el último día de negociación anterior al de la operación. (artículo 5.2.d) de la Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras). G: En el caso de las operaciones intradía previstas en el artículo 5.3 de la Ley del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, la base imponible establecida en este mismo artículo para estos supuestos.

Posiciones	Naturaleza	Descripción de los campos
192-207	Numérico.	**NÚMERO DE TITULOS TRANSMITIDOS.** Este campo sólo podrá cumplimentarse cuando el campo «MODALIDADES DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN LAS OPERACIONES SUJETAS Y NO EXENTAS» (posición 191 registro Tipo 2) tome el valor «G». En este campo se consignará el número de títulos transmitidos en las operaciones intradía declaradas.
208-223	Numérico.	**TÍTULOS NETOS ADQUIRIDOS.** Este campo sólo podrá cumplimentarse cuando el campo «MODALIDADES DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN LAS OPERACIONES SUJETAS Y NO EXENTAS» (posición 191 registro Tipo 2) tome el valor «G». Se consignará la diferencia entre «NUMERO DE TÍTULOS ADQUIRIDOS» (posiciones 117-132) y «NÚMERO DE TÍTULOS TRANSMITIDOS» (posiciones 192-207).
224-241	Numérico.	**IMPORTE TOTAL DE LAS ADQUISICIONES.** Este campo sólo podrá cumplimentarse cuando el campo «MODALIDADES DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN LAS OPERACIONES SUJETAS Y NO EXENTAS» (posición 191 registro Tipo 2) tome el valor «G». Se consignará el importe de las adquisiciones de los títulos adquiridos consignados en las posiciones (117- 132). Los importes deben consignarse en EUROS. Este campo se subdivide en dos: 224-239 Parte entera del importe total de las adquisiciones, si no tiene contenido se consignará a ceros. 240-241 Parte decimal del importe total de las adquisiciones, si no tiene contenido se consignará a ceros.
242-259	Numérico.	**BASE IMPONIBLE DE LA OPERACIÓN SUJETA Y NO EXENTA DECLARADA.** Se consignará el importe de la base imponible de la operación sujeta y no exenta declarada conforme a la modalidad que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras. Los importes deben consignarse en EUROS. Este campo se subdivide en dos: 242-257 Parte entera del importe de la base imponible, si no tiene contenido se consignará a ceros. 258-259 Parte decimal del importe de la base imponible, si no tiene contenido se consignará a ceros.
260-272	Alfanumérico.	**SUPUESTOS DE EXENCIÓN APLICABLE.** En el caso de las operaciones sujetas y exentas se consignará el supuesto o supuestos de exención aplicables a la operación de acuerdo con lo previsto en el artículo 3 de la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Transacciones Financieras, de acuerdo con las siguientes posiciones y claves: 260 Alfabético A: exención artículo 3.1.a) de la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras. 261 Alfabético B: exención artículo 3.1.b) de la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras. 262 Alfabético C: exención artículo 3.1.c) de la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras. 263 Alfabético D: exención artículo 3.1.d) de la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras. 264 Alfabético E: exención artículo 3.1.e) de la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras. 265 Alfabético F: exención artículo 3.1.f) de la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras. 266 Alfabético G: exención artículo 3.1.g) de la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras. 267 Alfabético H: exención artículo 3.1.h) de la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras. 268 Alfabético I: exención artículo 3.1.i) de la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras. 269 Alfabético J: exención artículo 3.1.j) de la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras. 270 Alfabético K: exención artículo 3.1.k) de la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras. 271 Alfabético L: exención artículo 3.1.l) de la Ley del Impuesto sobre Transacciones Financieras. 272 Alfabético M: Otros supuestos de exención. Cuando se utilice esta clave será obligatorio indicar la exención aplicada en el campo «Descripción» (posiciones 387-430 registro tipo 2).

Posiciones	Naturaleza	Descripción de los campos
273-290	Numérico.	**IMPORTE DE ADQUISICIÓN DE LAS OPERACIONES SUJETAS Y EXENTAS.** Se consignará el importe de la base imponible de la operación sujeta y exenta informada. Solo se cumplimentará si el campo «Tipo de operación: operación no exenta o exenta» (posición 190 registro Tipo 2) sea «E». Los importes deben consignarse en EUROS. Este campo se subdivide en dos: 273-288 Parte entera del importe de adquisición de las operaciones sujetas y exentas, si no tiene contenido se consignará a ceros. 289-290 Parte decimal del importe de adquisición de las operaciones sujetas y exentas, si no tiene contenido se consignará a ceros.
291-308	Numérico.	**CUOTA TRIBUTARIA DERIVADA DE LA OPERACIÓN DECLARADA.** Se consignará el importe de la cuota impositiva de la operación sujeta y no exenta declarada. Solo se cumplimentará si el campo «Tipo de operación: operación no exenta o exenta» (posición 190 registro Tipo 2) sea «S». Los importes deben consignarse en EUROS. Los importes deben consignarse en EUROS. Este campo se subdivide en dos: 291-306 Parte entera del importe de la cuota tributaria, si no tiene contenido se consignará a ceros. 307-308 Parte decimal del importe de la cuota tributaria, si no tiene contenido se consignará a ceros.
309-316	Numérico.	**FECHA DE COMUNICACIÓN DE LA INFORMACIÓN AL DCV.** Se consignará la fecha en que el sujeto pasivo ha comunicado al depositario central de valores la información establecida en el artículo 5.2 del Reglamento del Impuesto sobre Transacciones Financieras. 309-312 Numérico Año. 313-314 Numérico Mes. 315-316 Numérico Día.
317-324	Numérico.	**FECHA DE PAGO DEL SUJETO PASIVO.** Se consignará la fecha de pago del sujeto pasivo a la entidad participante en el depositario central de valores. No se cumplimentará si el sujeto pasivo tiene la condición de entidad participante en depositario central de valores establecido en territorio español. 317-320 Numérico Año. 321-322 Numérico Mes. 323-324 Numérico Día.
325	Alfabético.	**RECTIFICACIÓN.** Este campo se cumplimentará cuando el registro corresponda a una rectificación de acuerdo con el artículo 10 del Reglamento del Impuesto sobre Transacciones Financieras. Cuando el registro corresponda a una rectificación se consignará la clave "X". En los demás casos, este campo figurará en blanco.
326-329	Numérico.	**EJERCICIO DE LA OPERACIÓN RECTIFICADA.** Las cuatro cifras del ejercicio fiscal en que se declaró la operación que se rectifica.
330-331	Numérico.	**PERÍODO DE LA OPERACIÓN QUE SE RECTIFICA.** Se hará constar el periodo en que se declaró la operación que se rectica. Se consignará el que corresponda según la siguiente relación de claves: «01» - Enero. «02» - Febrero. «03» - Marzo. «04» - Abril. «05» - Mayo. «06» - Junio. «07» - Julio. «08» - Agosto. «09» - Septiembre. «10» - Octubre. «11» - Noviembre. «12» - Diciembre.
332-349	Numérico.	**BASE IMPONIBLE RECTIFICADA/IMPORTE RECTIFICADO.** Se consignará el importe de la base imponible o de la operación exenta que resulte de la rectificación de acuerdo con el artículo 10 del Reglamento del Impuesto sobre Transacciones Financieras. Los importes deben consignarse en EUROS. Este campo se subdivide en: 332-347 Parte entera del importe de la base imponible rectificada, si no tiene contenido se consignará a ceros. 348-349 Parte decimal del importe de la base imponible rectificada, si no tiene contenido se consignará a ceros.

Posiciones	Naturaleza	Descripción de los campos
350-367	Numérico.	**CUOTA TRIBUTARIA RECTIFICADA.** Se consignará el importe de la cuota tributaria que resulte de la rectificación de acuerdo con el artículo 10 del Reglamento del Impuesto sobre Transacciones Financieras. Los importes deben consignarse en EUROS. Este campo se subdivide en dos: 350-365 Parte entera del importe de la cuota tributaria rectificada, si no tiene contenido se consignará a ceros. 366-367 Parte decimal del importe de la cuota tributaria rectificada, si no tiene contenido se consignará a ceros.
368-386	Alfanumérico.	**IMPORTE DE LA RECTIFICACIÓN (CUOTA).** Este campo se subdivide en dos: 368 **SIGNO:** campo alfabético. Se consignará una N cuando el importe de la rectificación sea menor que cero. En cualquier otro caso, el contenido de este campo será un blanco. 369-386 **IMPORTE:** Campo numérico de 18 posiciones. Se consignará la diferencia en entre el campo «Cuota tributaria rectificada» (posiciones 350-367 registro tipo 2) y el campo «Cuota tributaria derivada de la operación declarada» (posiciones 291-308 registro tipo 2). Cuando no tenga contenido figurará a ceros. Los importes deben consignarse en EUROS. Este campo se subdivide en dos: 369-384 Parte entera del importe de la rectificación, si no tiene contenido se consignará a ceros. 385-386 Parte decimal del importe de la rectificación, si no tiene contenido se consignará a ceros.
387-405	Alfanumérico.	**RESULTADO DE LA RECTIFICACIÓN (BI/IMPORTE).** Este campo se subdivide en dos: 387 **SIGNO:** campo alfabético. Se consignará una N cuando el importe de la rectificación sea menor que cero. En cualquier otro caso, el contenido de este campo será un blanco. 388-405 **IMPORTE:** Campo numérico de 18 posiciones. Se consignará la diferencia entre el campo «BI rectificada/Importe rectificado» (posiciones 332-349 Registro tipo 2) y el campo «BI de la operación sujeta y no exenta declarada» (posiciones 242-259 registro tipo 2). Cuando no tenga contenido figurará a ceros. Los importes deben consignarse en EUROS. Este campo se subdivide en dos: 388-403 Parte entera del importe de la rectificación, si no tiene contenido se consignará a ceros. 404-405 Parte decimal del importe de la rectificación, si no tiene contenido se consignará a ceros.
406-449	Alfanumérico.	**DESCRIPCIÓN.** Campo de texto libre.
450-500	Blancos.	**BLANCOS.**